



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Christel Dahlberg

# Internprissättning av tjänster i multinationella företagsgrupper

Examensarbete  
20 poäng

Christina Moëll

Skatterätt

HT-03

# Innehåll

|  |          |
|--|----------|
| <b>FÖRORD</b>                            | <b>1</b> |
| <b>FÖRKORTNINGAR</b>                     | <b>2</b> |
| <b>1 INLEDNING</b>                       | <b>3</b> |
| 1.1 Ämnet                                | 3        |
| 1.2 Syfte                                | 4        |
| 1.3 Avgränsningar                        | 5        |
| 1.4 Metod och material                   | 6        |
| 1.5 Disposition                          | 6        |
| <b>DEL I</b>                             | <b>8</b> |
| <b>2 KORRIGERINGSREGLN I 14:19-20 IL</b> | <b>9</b> |
| 2.1 Inledning                            | 9        |
| 2.2 Avtalsförhållande                    | 10       |
| 2.2.1 Inledning                          | 10       |
| 2.2.2 Rättssubjekten                     | 11       |
| 2.2.2.1 Det svenska rättssubjektet       | 11       |
| 2.2.2.2 Det utländska subjektet          | 11       |
| 2.2.3 Avtalsförhållande                  | 12       |
| 2.3 Ekonomisk intressegemenskap          | 12       |
| 2.3.1 Inledning                          | 12       |
| 2.3.2 Ägarsamband                        | 13       |
| 2.3.3 Kontrollgemenskap                  | 13       |
| 2.4 Prisavvikelse                        | 14       |
| 2.4.1 Inledning                          | 14       |
| 2.4.2 Armlängdsprincipen                 | 15       |
| 2.4.3 Affärsmässiga skäl                 | 16       |
| 2.4.4 Stöd till utländska bolag          | 17       |
| 2.4.4.1 Nära samband                     | 17       |
| 2.4.4.2 Introduktion på ny marknad       | 18       |
| 2.5 Inkomsteffekt                        | 19       |
| 2.5.1 Allmänt                            | 19       |
| 2.5.2 Kompensationsinvändningar          | 20       |
| 2.6 Avslutande synpunkter                | 21       |

### **3 INFORMATIONSSKYLDIGHET AV INTERNPRISSÄTTNINGEN** 23

|            |   |           |
|------------|---|-----------|
| <b>3.1</b> | <b>Inledning</b>                                      | <b>23</b> |
| <b>3.2</b> | <b>Gällande lagstiftning</b>                          | <b>24</b> |
| 3.2.1      | Skatterättsliga regler                                | 24        |
| 3.2.2      | Civilrättsliga regler                                 | 25        |
| <b>3.3</b> | <b>OECD:s riktlinjer om dokumentation</b>             | <b>26</b> |
| <b>3.4</b> | <b>RSV:s förslag till ny lagstiftning</b>             | <b>28</b> |
| 3.4.1      | Behovet av dokumentation                              | 28        |
| 3.4.2      | Kretsen av skattskyldiga                              | 29        |
| 3.4.3      | Föreslagen informations- och dokumentationsskyldighet | 29        |
| 3.4.3.1    | Inledning   | 29        |
| 3.4.3.2    | Informationen i deklarationen                         | 30        |
| 3.4.3.3    | Dokumentation av internpriser                         | 31        |
| <b>3.5</b> | <b>Avslutande synpunkter</b>                          | <b>32</b> |

## **DEL II** 33

### **4 DUBBELBESKATTNINGSAVTALENS INTERNPRISSÄTTNINGSGREGLER** 34

|            |  |           |
|------------|--|-----------|
| <b>4.1</b> | <b>Inledning</b>   | <b>34</b> |
| <b>4.2</b> | <b>Tolkning och tillämpning av dubbelbeskattningsavtal</b> | <b>35</b> |
| <b>4.3</b> | <b>Modellavtalets korrigeringsregel</b>                    | <b>36</b> |
| 4.3.1      | Inledning  | 36        |
| 4.3.2      | Avtalsförhållande  | 36        |
| 4.3.3      | Ekonomisk intressegemenskap                                | 37        |
| 4.3.4      | Avvikande avtalsvillkor                                    | 38        |
| <b>4.4</b> | <b>Möjligheterna till kompenserande rättelse</b>           | <b>39</b> |
| 4.4.1      | Inledning  | 39        |
| 4.4.2      | Artikel 9.2 i OECD:s modellavtal                           | 39        |
| <b>4.5</b> | <b>Avslutande synpunkter</b>                               | <b>40</b> |

### **5 ARMLÄNGDSPRINCIPEN** 42

|            |   |           |
|------------|---|-----------|
| <b>5.1</b> | <b>Inledning</b>                                      | <b>42</b> |
| <b>5.2</b> | <b>OECD:s rapporter på internprissättningsområdet</b> | <b>42</b> |
| 5.2.1      | Allmänt   | 42        |
| 5.2.2      | Armlängdsprincipen                                    | 44        |
| 5.2.3      | Tillämpning av armlängdsprincipen                     | 45        |
| 5.2.3.1    | Faktorer för att bestämma jämförbarhet                | 45        |
| 5.2.3.2    | Funktionsanalys                                       | 45        |
| 5.2.3.3    | Andra faktorer  | 46        |
| <b>5.3</b> | <b>Internprissättningsmetoder</b>                     | <b>48</b> |
| 5.3.1      | Inledning   | 48        |

|                 |  |           |
|-----------------|--|-----------|
| 5.3.2           | Traditionella transaktionsbaserade metoder                       | 49        |
| 5.3.2.1         | Allmänt  | 49        |
| 5.3.2.2         | Marknadsprismetoden  | 49        |
| 5.3.2.3         | Återförsäljningsprismetoden                                      | 50        |
| 5.3.2.4         | Kostnadsplusmetoden  | 51        |
| 5.3.3           | Transaktionsbaserade vinstmetoder                                | 52        |
| 5.3.3.1         | Inledning  | 52        |
| 5.3.3.2         | Vinstfördelningsmetoden (PSM)                                    | 53        |
| 5.3.3.3         | Nettomarginalmetoden (TNMM)                                      | 55        |
| 5.4             | Avslutande synpunkter  | 59        |
| <b>6</b>        | <b>KONCERNINTERNA TJÄNSTER</b>                                   | <b>61</b> |
| 6.1             | Inledning  | 61        |
| 6.2             | Allmänna kommersiella tjänster                                   | 62        |
| 6.3             | Koncerninterna tjänster  | 62        |
| 6.3.1           | Inledning  | 62        |
| 6.3.2           | Fastställande av huruvida en tjänst har tillhandahållits         | 62        |
| 6.3.3           | Nyttoprövning  | 63        |
| 6.3.4           | Aktieägartjänster  | 63        |
| 6.3.5           | Specifika tjänster för ett eller flera företag i företagsgruppen | 65        |
| 6.3.5.1         | Direkt debitering  | 66        |
| 6.3.6           | Koncerngemensamma tjänster                                       | 67        |
| 6.3.6.1         | Indirekt debitering  | 68        |
| 6.3.6.1.1       | Allmänt  | 68        |
| 6.3.6.1.2       | Nyckeltalsmetoden  | 69        |
| 6.3.6.1.3       | Kostnadsfördelningsmetoden                                       | 69        |
| 6.3.6.2         | Formkrav   | 70        |
| 6.4             | Avslutande synpunkter  | 70        |
| <b>DEL III</b>  |  | <b>72</b> |
| <b>7</b>        | <b>EU OCH INTERNPRISSÄTTNINGSPROBLEMATIKEN</b>                   | <b>73</b> |
| 7.1             | Inledning  | 73        |
| 7.2             | Konvention om skiljedom i internprissättningstvister             | 73        |
| 7.3             | Kommissionens arbete   | 75        |
| 7.3.1           | Inledning  | 75        |
| 7.3.2           | Bolagsskatt på en inre marknad                                   | 76        |
| 7.3.3           | Kommissionens rapport november 2003                              | 77        |
| 7.4             | Arbetet i EU Joint Transfer Pricing Forum                        | 78        |
| 7.5             | Avslutande synpunkter  | 79        |
| <b>8</b>        | <b>SAMMANFATTANDE ANALYS</b>                                     | <b>81</b> |
| <b>BILAGA A</b> |  | <b>86</b> |

|                              |           |
|------------------------------|-----------|
| <b>BILAGA B</b>              | <b>87</b> |
| <b>LITTERATURFÖRTECKNING</b> | <b>88</b> |
| <b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b> | <b>91</b> |

# Förord

Till mina barn Dick och Rebecca.

Denna uppsats är helt och hållet dedicerad till er. Tack för att ni finns. Jag älskar er.

Ni är många som har stöttat och uppmuntrat mig under min utbildning. Därför förtjänar ni ett stort tack:

Först och främst; tack, mamma, för allt du gjort. Utan ditt stöd hade det aldrig gått.

Tack Siv, för alla gånger du varit barnvakt när barnen har varit sjuka barn och för ditt glada humör.

Tack Örjan, för all hjälp.

Tack Lisa för all din förståelse och för dina kloka tankar när allt känts tungt och eländigt.

Sist, men inte minst vill jag tacka min handledare Christina Moëll för ditt tålamod och din uthållighet.

# Förkortningar

|       |  |
|-------|--|
| BL    | Bokföringslagen (1999:1078)                            |
| ECJ   | European Court of Justice                              |
| Fb    | Förhandsbesked   |
| HST   | Home State Taxation                                    |
| IL    | Inkomstskattelagen (1999:1229)                         |
| JTPF  | EU Joint Transfer Pricing Forum                        |
| KL    | Kommunalskattelagen (1928:370)                         |
| OECD  | Organisation for Economic Co-operation and Development |
| Prop. | Proposition  |
| RegR  | Regeringsrätten  |
| RSV   | Riksskatteverket                                       |
| RÅ    | Regeringsrättens årsbok                                |
| SFS   | Svensk författningssamling                             |
| SIL   | Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt                 |
| SN    | Skattenytt   |
| SOU   | Statens offentliga utredningar                         |
| SvSkT | Svensk skattetidning                                   |
| ÅRL   | Årsredovisningslagen (1995:1554).                      |

# 1 Inledning

## 1.1 Ämnet

Den roll multinationella företag spelar i världshandeln har ökat markant under de senaste decennierna. Avregleringen av de finansiella marknaderna och slopandet av restriktioner för utländskt ägande har lett till ett allt mer internationaliserat ägande. Gränsöverskridande direktinvesteringar är en väsentlig del av globaliseringsprocessen och nationsgränserna förlorar allt mer i betydelse för lokalisering av företagets verksamhet. Internationellt verksamma företag väljer i allt större utsträckning att förlägga olika funktioner inom företagsgrupperna till de platser som är mest lönsamma och effektiva för dess verksamhet.

Uppsatsen behandlar den svenska lagstiftningen av internprissättning av tjänster i multinationella företagsgrupper, satt i ett internationellt och EG-rättsligt perspektiv. Precis som mellan oberoende företag förekommer det inom den multinationella företagsgruppen en mängd transaktioner av tjänster och varor. Mellan oberoende företag sker dessa transaktioner till marknadspris, medan multinationella företagsgrupper står i en särställning. Mellan dessa företag kan det av olika skäl vara svårt att värdera tjänsterna som utförs. Det kan bl.a. bero på att det är mycket specifika tjänster som inte förekommer på den öppna marknaden. Men genom att företagen över- eller underdebiterar sina tjänster kan inkomster flyttas mellan företagen.

Syftet med inkomstöverföringarna kan hänga samman med den internationella verksamheten. Vid gränsöverskridande transaktioner spelar tullar, valutabestämmelser, konkurrensförhållanden och affärsseder i olika länder stor roll. Men även skatterna spelar en stor roll. Genom att företagen under- eller överdebiterar sina tjänster kan inkomster allokeras till företag som är belägna i lågskatteländer. Det är då fråga om en obehörig inkomstöverföring i skatteundandragande syfte. Enligt skatterättsliga principer skall den inkomst som intjänats i Sverige också beskattas här i riket. För att skydda det svenska beskattningsunderlaget tillkom redan 1928 den första korrigeringsregeln. Regeln ändrades därefter 1965 och det är i huvudsak den regeln som ligger till grund för dagens korrigeringsregel. Därefter har smärre ändringar skett 1984 och 1999. Ändringen 1999 var av redaktionell art i samband med reformeringen av den svenska skattelagstiftningen då KL och SIL blev nya IL.

Skatteundandragande genom internprissättning är ett globalt problem. Skatteundandragande åtgärder innebär att den internationella marknaden snedvrids, samt att den dubbelbeskattning som företagen kan råka ut för utgör ett hinder för dess internationella verksamhet. För att undvika dubbelbeskattningsproblemet har OECD utarbetat ett modellavtal i vilket det finns en inkomstfördelningsregel samt en regel om kompenserande rättelse av den skatt som företaget felaktigt betalt. OECD har även utarbetat ett underlag



med olika metoder som skall kunna tjäna som redskap för att kunna fastställa ett korrekt marknadspris, det s.k. armlängdspriset. Dessa metoder finns redovisade i de rapporter som medlemsländerna och näringslivet gemensamt har sammanställt. Tanken är att genom att medlemsländerna inför likvärdig lagstiftning skall dessa skatteundandragande åtgärder kunna bekämpas. Detta medför även en rättsäkerhet för företagen som då kan lita på att de metoder som de använt skall kunna godkännas av myndigheterna i olika stater och att företagen därmed skall slippa bli dubbelbeskattade.

Även inom EU pågår arbetet med att harmonisera internprissättningsreglerna i de olika medlemsstaterna. Eftersom medlemsstaterna har olika regler på internprissättningsområdet kan detta utgöra ett hinder för den fria etableringen på marknaden och även i viss mån strida mot diskrimineringsförbudet. EU:s arbete bygger på OECD:s arbete och syftar till att OECD:s arbete skall implementeras av medlemsländerna.

## 1.2 Syfte

När jag först började sätta mig in i ämnet upptäckte jag att det rådde febril lagstiftningsaktivitet på internprissättningsområdet i många andra länder, främst USA, och även på internationell nivå inom både EU och OECD. Den svenska lagstiftningen verkar däremot stått ganska stilla och verkar lite omodern.

Syftet med uppsatsen är att belysa gällande svensk rätt om internprissättning av tjänster i multinationella företagsgrupper. Jag ville ta reda på hur den svenska lagstiftningen ser ut och hur den tillämpas. Jag har även gjort ett försök med att ta reda på vad som hänt på internprissättningsområdet i Sverige, och även om det har skett någon utveckling och hur denna ser ut. Syftet med regeln är att skydda det svenska beskattningsunderlaget. Frågan är om det är ett tillräckligt skydd. Var finns i så fall bristerna och vad innebär det. Det råder febril aktivitet på internprissättningsområdet på internationell nivå och mycket av detta arbete kommer att påverka svensk rätt inom en snar framtid, i synnerhet gäller detta arbetet inom EU. För att uppnå detta syfte har jag valt att redogöra för följande områden.

Jag kommer att gå igenom den svenska lagstiftningen i Inkomstskattelagen 14:19-20. Jag ville ta reda på dess innebörd samt hur den tillämpas. Den 1 juli 2003 blev genom en lagändring utdelning och kapitalvinster i vissa fall skattebefriade. I samband med detta aviserades en skärpning av CFC-reglerna.<sup>1</sup> RSV fick därför i uppdrag att utreda och ge förslag om ett dokumentationskrav av företagens internprissättning. Denna utredning samt även de gällande regler på området som nu existerar, belyser jag också.

Eftersom det är fråga om gränsöverskridande transaktioner spelar även dubbelbeskattningsavtalen in. Detta är också en del av den svenska rätten. Jag

---

<sup>1</sup> Se prop. 2003/04:10.

kommer att gå igenom de regler som är relevanta i dubbelbeskattningsavtalen och redogöra för funktionen av dessa. Sverige har ingått ett nittiototal dubbelbeskattningsavtal med andra stater. Vanligtvis stämmer dessa överens med OECD:s modellavtal,<sup>2</sup> varför jag har valt att redogöra för modellavtalens internprisregler istället för ett urval av de svenska dubbelbeskattningsavtalen

Medlemsländerna inom OECD har arbetat fram olika riktlinjer att användas vid bedömningen av internpriserna, vilka presenteras i de tre rapporter som utgivits. I RÅ 1991 ref. 107 menade RegR att man vid bedömningen av om en prissättning är korrekt, normalt kan använda sig av de beräkningsmetoder som rekommenderas av OECD: ”de riktlinjer som läggs fram i OECD-rapporten visserligen inte är bindande för de svenska skattemyndigheterna men att rapporten, som inte står i strid med 43 § 1 mom KL (14:19-20 IL), ger en god och välbalanserad belysning av den problematik som det här gäller”. Även RSV har i sin rapport Internprissättning 1990:1 förordat OECD:s beräkningsmetoder. Dessa får därför anses vara en del av den svenska rätten och av denna anledning tas även OECD:s rapporter upp i uppsatsen.

Genom vårt medlemskap i EU får de rättsakter och det arbete som utfärdas i EU genomslag i svensk rätt. Arbetet är i full gång och jag anser att detta arbete helt naturligt har sin plats i min uppsats.

### 1.3 Avgränsningar

Det finns både en företagsekonomisk och en juridisk sida av internprissättningsproblematiken. Jag har valt att endast belysa de juridiska aspekterna. Jag har velat ta reda på hur den svenska lagstiftningen ser ut, hur den är uppbyggd samt hur den tillämpas.

Ett närliggande regelområde är bestämmelserna om koncernbidrag. Det finns stora likheter mellan de dolda inkomstöverföringar som internprissättningen innebär och reglerna om koncernbidrag, som även de kan vara dolda. Jag har av utrymmesskäl dock valt att varken diskutera eller redogöra för dessa regler.

Det föreligger en regelkonkurrens inom inkomstskatterätten som innebär att även reglerna om uttagsbeskattning är tillämpliga på transaktioner med oriktig prissättning. Denna diskussion bortser jag helt ifrån och koncentrerar mitt arbete helt och hållet på reglerna i 14:19-20 IL.

---

<sup>2</sup> Se Aldén, Stefan, Regelkonkurrens inom inkomstskatterätten, Göteborg 1998, s. 139.

## 1.4 Metod och material

Min uppsats är rättsdogmatisk. Det innebär att jag har använt mig av förarbeten, praxis och doktrin. Den svenska lagen har lämnat en del luckor att lösas i praxis. Dock är mängden praxis något begränsad. Trots detta har jag av utrymmesskäl valt att endast använda mig av RegRs domar. En del av luckorna fylls ut av OECD:s rapporter. Dessa rapporter tas upp i relevanta delar. När det gäller den svenska lagen samt OECD:s rapporter har dessa behandlats mycket och väl i doktrinen. Det arbete som utförts och som pågår inom EU har dock inte behandlats i doktrinen varför jag i denna del endast utgår från de dokument som utfärdats.

## 1.5 Disposition

Arbetet är uppdelat i tre delar. I den första delen behandlar jag den svenska rätten och den består av två kapitel. I kapitel 2 redogör jag för korrigeringsregelns innebörd och tillämpningsområde. I kapitel 3 behandlar jag informationsskyldigheten för företagen. Jag redogör först för den gällande rätt som finns på området. Därefter går jag igenom det förslag som RSV har kommit med gällande de dokumentationskrav som i framtiden kommer att ställas på de skattskyldiga.

Del II omfattar de arbeten som har utförts av OECD och som förvisso kan ses som en del av den svenska rätten. Jag har valt att behandla dubbelbeskattningsavtalen i kapitel 4. Dessa är visserligen implementerade i svensk rätt och borde därmed ingå i del I i arbetet. Men eftersom jag har valt att gå igenom modellavtalet istället för de svenska avtalen, tycker jag att detta kapitel bättre hör hemma i denna del av arbetet. Kapitel 5 behandlar de metoder som OECD har arbetat fram och som återfinns i rapporterna. Rapporterna omfattar även material som behandlar dokumentationen av internpris-sättning. Eftersom RSV:s rapport 2003:5 helt och hållet bygger på de riktlinjer som ges i OECD-rapporten, har jag valt att redogöra för dessa riktlinjer i avsnitt 3.3 där jag redogör RSV:s rapport. I kapitel 6 redogör jag för transaktionsslaget tjänster, hur dessa skall klassificeras och hur priset bör fastställas. Detta kapitel är en blandning av OECD:s rapporter och den svenska rätten. Det är inte motiverat att splittra denna del för att redovisa den svenska rätten i del I och därefter OECD:s rapporter i del II.

I del III har jag placerat det arbete som förekommer inom EU. Detta bildar endast ett kapitel, kapitel 7. Här redogör jag för skiljemannakonventionen som bl.a. Sverige har anslutit sig till och som är implementerad i den svenska lagstiftningen. Kommissionen bedriver ett omfattande utredningsarbete på området för företagsbeskattningen. Jag kommer att redogöra i korta drag för detta arbete och vad det kan få för effekter för bl.a. den svenska lagstiftningen. Vidare redogör jag för det arbete som förekommer i EU Joint Transfer Pricing Forum och de slutsatser som bildar plattformen för kommande direktiv. Detta arbete belyser de problem som är kopplade till internprisätt-

ningsområdet och jag anser därför att det finns anledning att gå igenom denna del.

Till sist avslutas arbetet med en sammanfattande analys.

**DEL I**

# 2 Korrigeringsregeln i 14:19-20 IL

## 2.1 Inledning

Den juridiska grunden för avdragsrätt för koncerninterna kostnader är kostnadsbestämmelserna i Inkomstskattelagen. En kostnad är avdragsdill endast då den har samband med inkomsternas förvärvande eller bibehållande, 16:1 IL. Om de yrkade kostnadsavdragen är för höga p.g.a. att företaget har betalt överpris för använda tjänster blir rörelseresultatet för lågt och därmed felaktigt. Rörelseresultatet kan även bli för lågt på den grund att det svenska företaget har underdebiterat sina tillhandahållna tjänster. Den juridiska grunden är dessutom att den inkomst som intjänats i Sverige också skall beskattas här i riket.<sup>3</sup>

I 14:19 finns därför den s.k. korrigeringsregeln, även kallad felprisregeln.<sup>4</sup> Regeln omfattar transaktioner av både varor och tjänster. Korrigeringsregeln är tillämplig då resultatet av en näringsverksamhet i Sverige blivit lägre till följd av att villkoren i ett avtal avviker från den s.k. armlängdsprincipen. Regeln riktar sig mot fall av oriktig prissättning inom multinationella företagsgrupper, varigenom obeskattade inkomster överförs från svenska företag till ett utländskt subjekt. Syftet med regeln är att säkerställa det svenska beskattningsunderlaget enligt principen att den inkomst som intjänats i Sverige också skall beskattas här i riket.<sup>5</sup>

Den första korrigeringsregeln infördes redan 1928.<sup>6</sup> Men bestämmelsen fick i huvudsak sin nuvarande utformning i 1965 års lagändring.<sup>7</sup> Syftet med ändringen var att anpassa den svenska korrigeringsregeln till motsvarande bestämmelser i de svenska dubbelbeskattningsavtalen.<sup>8</sup> 1983 ändrades rekvisitet intressegemenskap.<sup>9</sup> Ändringen innebar i huvudsak en sänkning av beviskravet för det allmänna avseende rekvisitet intressegemenskap.

Regeln ger uttryck för den s.k. armlängdsprincipen. Detta är den internationellt vedertagna normen för bedömning av transaktioner mellan närstående företag inom multinationella företagsgrupper. Den innebär att närstående

---

3 Se Aldén, Stefan, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten, Göteborg 1998, s. 129

4 Jag använder mig av begreppet korrigeringsregel eftersom bestämmelsen syftar till att korrigera en för låg inkomst hos företaget.

5 Se SOU 1926:18, s. 68, Arvidsson, Richard, Dolda vinstöverföringar, Stockholm 1990, s. 76 samt Wiman, Bertil, Beskattning av företagsgrupper, Stockholm 2002, s. 90.

6 SFS 1928:370

7 Se prop. 1999/2000:2, s. 183. SFS 1965:573; SOU 1964:29, Prop. 1965:126

8 Se SOU 1964:29, s. 115

9 Se BRÅ PM

företag skall handla med varandra på samma villkor som de handlar med fristående, oberoende företag. Med andra ord skall de handla med varandra som om de var på armlängds avstånd.

Korrigeringsregeln finns i 14:19 IL och innehåller i princip fyra rekvisit. I 14:20 IL finns dessutom en presumtion om intressegemenskap.

1. *Avtalsförhållande*. Det skall vara fråga om ett avtalsförhållande mellan en i Sverige skattskyldig näringsidkare och någon, som tillförts inkomsten på grund av avtalsvillkoren, som inte är skattskyldig för inkomsten här i riket.
2. *Intressegemenskap*. Avtalsvillkoren skall på sannolika skäl kunna antas grunda sig på en ekonomisk intressegemenskap och inte ha tillkommit av andra skäl.
3. *Prisavvikelse*. Inkomstöverföringen skall ha skett genom att avtalsvillkoren avviker från vad som skulle ha avtalats mellan oberoende näringsidkare.
4. *Inkomsteffekt*. Som följd av prisavvikelsen skall den svenske näringsidkarens inkomst ha blivit lägre.

För att korrigeringsregeln skall vara tillämplig måste samtliga fyra rekvisit vara uppfyllda. Ett viktigt undantag är då den lägre inkomsten har tillkommit av andra skäl än enbart p.g.a. intressegemenskapen.

I det följande kommer jag att diskutera rekvisiten var för sig samt även undantagen.

## 2.2 Avtalsförhållande

### 2.2.1 Inledning

Korrigeringsregeln är tillämplig då resultatet av en näringsverksamhet blivit lägre till följd av att villkoren i ett avtal avviker från den s.k. armlängdsprincipen, 14:19, 1 st IL. Regeln är med andra ord tillämplig på inkomstöverföringar mellan avtalsparter, vilket innebär att det förutsätts att minst två avtalsparter medverkar i transaktionen. Den som överför inkomsten skall vara skattskyldig för denna här i riket, medan mottagaren inte skall vara det, 14:19, 1 st, IL. Det innebär därmed att korrigeringsregeln inte är tillämplig vid överföringar till eller från en filial, eftersom det inte utgör ett eget rättssubjekt.<sup>10</sup> Det skall dessutom vara fråga om näringsinkomster.

---

<sup>10</sup> Se Aldén, Stefan, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten, s. 113

## 2.2.2 Rättssubjekten

### 2.2.2.1 Det svenska rättssubjektet

Det är det svenska beskattningsunderlaget som skall skyddas. Regeln riktar sig alltså till den svenska näringsinkomsten. Det svenska rättssubjektet skall vara en näringsverksamhet som är skattskyldigt för inkomst av näringsverksamhet i Sverige. Denna part kan utgöras av vilken part som helst som redovisar inkomst av näringsverksamhet. Avgränsningen till inkomstslaget finns reglerat i 13 kap. IL. Det kan alltså vara såväl en fysisk person som bedriver näringsverksamhet som ett aktiebolag.<sup>11</sup> Överföraren skall dessutom vara skattskyldig här i riket. Vid bedömningen av skattskyldigheten gäller den interna svenska rätten. Om överföraren inte är skattskyldig i Sverige är korrigeringsregeln inte tillämplig. Följande personer är skattskyldiga i Sverige och faller därmed in under korrigeringsregelns tillämpningsområde:

Fysiska personer som är bosatta i Sverige och inländska juridiska personer är oinskränkt skattskyldiga i Sverige, 3:3 och 6:3 IL. Den oinskränkta skattskyldigheten innebär att Sverige har ett beskattningsanspråk på inkomster som intjänats både i Sverige och i utlandet, 3:8 och 6:4 IL.

Fysiska personer som inte anses vara bosatta här i riket samt utländska juridiska personer är endast begränsat skattskyldiga i Sverige, 3:17 och 6:7 IL. Detta innebär att Sverige har beskattningsrätt på närings- och kapitalinkomster som förvärvats här i riket, 3:18 och 6:11 IL. Korrigeringsregeln är tillämplig även då överföraren endast är begränsat skattskyldig i Sverige. Kravet är dock att det skall vara fråga om näringsinkomster. Dock måste man även beakta dubbelbeskattningsavtalen. Även om inkomsten enligt svensk intern rätt skall beskattas här i riket kan inkomsten vara undantagen från svensk beskattning genom ett dubbelbeskattningsavtal.<sup>12</sup> I ett sådant fall kan den svenska inkomsten inte korrigeras med hjälp av korrigeringsregeln.

### 2.2.2.2 Det utländska subjektet

Det utländska subjektet behöver däremot inte vara näringsidkare.<sup>13</sup> Denna kan alltså vara både en fysisk och en juridisk person. Enligt 14:19 IL skall mottagaren vara en person som inte är skattskyldig för inkomsten i Sverige. Bestämmelsen är tillämplig både då mottagaren inte är skattskyldig här i riket samt då motparten visserligen är skattskyldig för inkomsten i Sverige men inkomsten är undantagen från beskattning i Sverige enligt ett dubbelbe-

---

11 Se Wiman, Bertil, Beskattning av företagsgrupper, s. 91

12 Se prop. 1999/2000:2, s. 183

13 Se SOU 1962:59, s. 201 samt SOU 1964:29, S. 46 och 54.



skattningsavtal.<sup>14</sup> Mottagaren kan vara antingen en fysisk eller en juridisk person, vilket innebär att kretsen mottagare är vidare än beträffande överförare.

### 2.2.3 Avtalsförhållande

Korrigeringsregeln riktar sig mot avtalsvillkoren. Eftersom det är fråga om ett avtalsförhållande krävs det minst två avtalsparter.<sup>15</sup> I lagrummet finns inget formkrav uppställt för avtalet, vilket torde innebära att alla typer av avtal omfattas. Det torde inte heller spela någon roll om överföringen grundar sig på ett oneröst eller ett benefikt avtal.<sup>16</sup>

Kravet på avtalsförhållande innebär att överföringar mellan filialer och deras huvudkontor inte omfattas av korrigeringsregeln. Anledningarna är två. En vinstöverföring till eller från en filial inbegriper ju för det första endast ett rättssubjekt.<sup>17</sup> En filial utgör ju inget eget rättssubjekt utan är endast att betrakta som en del av dess huvudkontor.<sup>18</sup> Dessutom saknar en filial rättskapacitet.<sup>19</sup> Därmed kan något avtalsförhållande inte uppkomma, eftersom det krävs minst två parter för ett avtalsförhållande. För det andra skall enligt intern svensk skatterätt inkomst av rörelse som bedrivs utomlands i form av filial beskattas i Sverige. Däremot torde transaktioner som skett mellan ett utländskt subjekts fasta driftställe i Sverige och andra rättssubjekt, t.ex. det utländska subjektets moder- eller dotterbolag, omfattas av korrigeringsregeln.<sup>20</sup> I ett sådant fall finns det två eller fler parter och ett avtal kan ingås. Undantaget borde vara det fall då det andra rättssubjektet är en annan filial till samma huvudkontor, d.v.s. transaktioner mellan två filialer med samma huvudkontor.<sup>21</sup>

## 2.3 Ekonomisk intressegemenskap

### 2.3.1 Inledning

För att korrigeringsregeln skall vara tillämplig krävs vidare att det på sannolika skäl skall kunna antas att en ekonomisk intressegemenskap föreligger mellan parterna, 14:19, 1 st, p. 2, IL. Beviskravet för intressegemenskapen sänktes för det allmänna genom en lagändring 1983.<sup>22</sup> Lagändringen kom till uttryck i 14:20 IL. Tidigare krävdes att skattemyndigheten kunde visa att

---

14 Se prop. 1999/2000:2, s. 183

15 Se Adlercreutz, A., Avtalsrätt I, 10 uppl. Lund 1995, s. 121

16 Se Aldén, Stefan, s. 113

17 Se Arvidsson, Richard, s. 132

18 Se Aldén, Stefan, s. 113

19 Se Pelin, Lars, Internationell skatterätt – ur ett svenskt perspektiv, 2 uppl, Lund 2000, s. 52.

20 Se Wiman, Bertil, s. 91

21 Se Arvidsson, Richard, s. 132 f

22 Se BRÅ PM 1980:3, prop. 1982/83:73, SFS 1983:123

intressegemenskap förelåg. Eftersom det kan vara svårt då det utländska subjektet har hemvist i en stat med sträng sekretess räcker det numera att skattemyndigheten kan göra sannolikt att intressegemenskap föreligger.<sup>23</sup> Enligt 14:20 anses en ekonomisk intressegemenskap föreligga antingen vid ett direkt eller indirekt *ägande* i ett företags kapital eller vid en direkt eller indirekt *kontroll* av ett företag. Lagrummet är exemplifierande och torde täcka de flesta koncernstrukturer.<sup>24</sup> Även indirekt ägande som t.ex. ett bulvanförhållande innebär en ekonomisk intressegemenskap.<sup>25</sup>

### 2.3.2 Ägarsamband

Frågan om hur stort *ägande* av ett företags kapital som krävs för att ekonomisk intressegemenskap skall kunna anses föreligga har inte berörts i varken förarbeten eller i praxis. Arvidsson menar dock att det torde räckas med en mycket liten kapitalandel och att kravet dessutom torde bli lägre ju större företag och kapital det är fråga om.<sup>26</sup> Wiman menar däremot att om ägarsambandet är allt för svagt skulle det vara svårt att beteckna det som ekonomisk intressegemenskap.<sup>27</sup> För min egen del är jag beredd att hålla med Arvidsson. Eftersom det inte i IL formellt anges någon nedre gräns för hur stort ägande det måste vara, bör utgångspunkten vara att det även vid en mycket liten ägarandel kan det anses föreligga en ekonomisk intressegemenskap. Däremot föreligger nog inga skattemässiga motiv i en svag intressegemenskap, men det är ju en annan fråga. Men ju starkare ägarsamband desto större är sannolikheten vara för att man är beredd att acceptera avtalsvillkor som inte är marknadsmässiga.<sup>28</sup> I de fall där intressegemenskapen är svag, torde det inte vara svårt att visa att prisavvikelse har andra orsaker.<sup>29</sup>

Enligt ÅRL 1:5, 2 st anses ett betydande inflytande föreligga då ett företag innehar minst 20 % av rösterna för samtliga andelar i ett annat företag. Detta andra företag är då ett intresseföretag i ÅRL:s mening och redovisnings-skyldighet föreligger då i enlighet härmed. Trots dessa regler kan det, som diskuterats ovan, ändå föreligga intressegemenskap som konstituerar skattemässiga skäl för dolda inkomstöverföringar även då inflytandet inte är av så betydande art som ÅRL föreskriver.

### 2.3.3 Kontrollgemenskap

Direkt eller indirekt *kontroll* föreligger antingen då det ena företaget deltar i ledningen eller övervakningen av det andra företaget, eller när samma per-

---

23 Se prop. 1999/2000:2, s. 183

24 Se Wiman, Bertil, s. 92

25 Se SOU 1964:29, s. 136

26 Se Arvidsson, Richard, s. 141

27 Se Wiman, Bertil, s. 92

28 Se Aldén, Stefan, s. 121

29 Se Aldén, Stefan, s. 124

soner deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen. Intresse- gemenskap som bygger på kontroll kan baseras på två olika beroendesitua- tioner, *formellt* beroende och *informellt* beroende.<sup>30</sup>

Ett *formellt* beroende grundar sig på ett inflytande på ledning och styrning. Med uttrycket ledning torde här avses sådana organ inom ett företag som har typiska företagsledande funktioner. Dessa torde i aktiebolag endast till- komma styrelsen och VD:n.<sup>31</sup> Om styrelserna i två bolag är i stort sett iden- tisk, kan således ekonomisk intressegemenskap anses föreligga.<sup>32</sup> Uttrycket övervakning är mera obestämt, men torde enligt Aldén innefatta rösträtt på stämman.<sup>33</sup> Något krav på hur inflytandet skall se ut finns inte, men den rådande uppfattningen är att det skall var fråga om ett reellt inflytande på företagets agerande.<sup>34</sup> Kontrollgemenskap borde under alla omständigheter kunna anses föreligga i fråga om större, väletablerade koncerner.<sup>35</sup> Begrep- pet ledning och övervakning kan även innefatta sådan kontroll som följer vid lån.<sup>36</sup>

Ett *informellt beroende* innebär t.ex. ett förhållande då en näringsidkare för sin avsättnings skull är beroende av en viss kund eller leverantör att den senare kan utöva ett reellt inflytande på företagets agerande.<sup>37</sup> Det innefattar även den situation då en person som omfattas av närståenderegler i få- mansföretagsreglerna i IL kan utöva inflytande på företaget.<sup>38</sup>

För att rekvisitet intressegemenskap skall anses vara uppfyllt måste det dock vara fråga om ett reellt beroende som även är ekonomiskt betingat.<sup>39</sup> Det är detta förhållande som fiscus måste kunna påvisa för att rekvisitet intresse- gemenskap skall anses uppfyllt.<sup>40</sup> För att flytta över bevisbördan till den skattskyldige räcker det att fiscus gör sannolikt att intressegemenskap före- ligger.

## 2.4 Prisavvikelse

### 2.4.1 Inledning

För att korrigeringsregeln skall var tillämplig krävs vidare att näringsidka- rens inkomst har blivit lägre till följd av att avtalade villkor avviker från vad

---

30 Se Arvidsson, Richard, s. 142, samt not 85 samma sida.

31 Se Aldén, Stefan, s. 124

32 Se Aldén, Stefan, s. 124

33 Aldén, Stefan, s.124

34 Se Aldén, Stefan, s. 124, Arvidsson, Richard, s. 141f, Wiman, Bertil, s. 92

35 Se Wiman, Bertil, s. 92

36 Se Arvidsson, Richard, s. 141

37 Se Aldén, Stefan, s. 125 samt Arvidsson, Richard, s. 142

38 Se Arvidsson, Richard, s.142

39 Se Wiman, Bertil, s. 92 samt Arvidsson, Richard, s. 142 samt not 85 samma sida

40 Se Arvidsson, Richard, s. 142, not 85

som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare. Avvikelsen skall dessutom bero på den ekonomiska intressegemenskapen. Det råder således ett kausalitetsförhållande mellan prisavvikelsen och intressegemenskapen.<sup>41</sup> Rekvisitet riktar sig mot avtalsvillkoren som skall vara marknadsmässiga. Korrigering med stöd av 14:19 IL kan ske både vid över- och underprissättning. Företag i intressegemenskap är alltså skyldiga att iaktta sådana avtalsvillkor som tillämpas mellan oberoende näringsidkare. Om villkoren inte är marknadsmässiga är det i regel fråga om en obehörig inkomstöverföring. Ett viktigt undantag härifrån är att det av omständigheterna framgår att villkoren tillkommit av andra skäl än den ekonomiska intressegemenskapen. Det skall med andra ord föreligga en brist på kausalitet mellan avvikelsen och den ekonomiska intressegemenskapen. Det är den skattskyldige som har bevisbördan för att felprissättningen beror på andra omständigheter än den ekonomiska intressegemenskapen.<sup>42</sup> Dessa avvikelser kan t.ex. vara betingade av affärsmässiga skäl.<sup>43</sup> Aldén menar att även felprissättning som tillkommit p.g.a. felskrivning, bristande kunskaper eller dåligt omdöme borde kunna godtas.<sup>44</sup> Jag har dock svårt att hålla med om att bristande kunskaper skulle vara en förmildrande omständighet eftersom det borde ligga i sakens natur att man tar reda på fakta när man ger sig in så omfattande affärer som en internationell verksamhet utgör. Det finns ju dessutom både i lag och i praxis reglerat hur man bör gå till väga. Enligt juridiska allmänna principer förtar inte ovetskap om rättsläget ansvaret från en lagförbrytare. Även om vinstöverföringar godtas i vissa fall, betonar Skatteutredningen att det ligger i sakens natur att ingripa mot överföringar som sker i skatteundandragande syfte.<sup>45</sup> Det innebär då enligt min mening att om fiscus kan göra sannolikt att felprissättningen beror på den ekonomiska intressegemenskapen, så kan den skattskyldige inte komma undan enbart genom att skylla på okunskap.

## 2.4.2 Armlängdsprincipen

I svensk rätt före 1991 finns inga formella anvisningar om vad marknadsmässiga villkor i praktiken innebär. Frågan om hur man fastställer ett armlängdspris har bara berörts av skatteutredningen angående ackumulerad inkomst m.m.<sup>46</sup> Utredningen framhåller att det ofta kan vara svårt att avgöra vad som är ett marknadspris för en vara eller en tjänst. Skatteutredningen nämner i princip tre metoder för att fastställa ett armlängdspris och menar att det i allmänhet är svårare att fastställa ett armlängdspris på tjänster. Utgångspunkten bör dock vara de löner som utbetalts samt de administrationskostnader som utgått.<sup>47</sup>

---

41 Se Aldén, Stefan, s. 129

42 Se prop. 1982/83:73, s. 11

43 Affärsmässiga skäl beskrivs i ett eget avsnitt nedan.

44 Se Aldén, Stefan, s. 130

45 Se SOU 1964:29, s. 118.

46 SOU 1964:29.

47 A.a., s. 129f.

Mycket har dock hänt sedan skatteutredningens uttalande. Numera tillämpas de metoder som förordas i OECD:s Guidelines.<sup>48</sup> I RÅ 1991 ref. 107 menade RegR att ”dessa riktlinjer visserligen inte är bindande för de svenska myndigheterna, men att rapporten (Guidelines; författarens anm.) ger en god och välbalanserad belysning av internprisproblematiken. De i rapporten förekommande uttalanden kan således i relevanta delar tjäna till ledning vid tillämpningen av korrigeringsregeln”.<sup>49</sup>

### 2.4.3 Affärsmässiga skäl

En prisavvikelse kan dock godtas om avvikelsen beror på annat än enbart den ekonomiska intressegemenskapen. Skatteutredningen angående ackumulerad inkomst m.m. menade att sannolikheten är större att det är fråga om en obehörig inkomstöverföring då ett svenskt dotterbolag betalar överpriser till ett utländskt moderbolag än då ett svenskt moderbolag tillämpar underpriser gentemot ett utländskt dotterbolag.<sup>50</sup> Detta synsätt stöds även av Departementschefen.<sup>51</sup> Skatteutredningen menade att den låga prissättningen kan vara nödvändig för att ett svenskt moderbolag skall kunna etablera ett dotterbolag i utlandet och för att kunna bygga upp en marknad där. Dotterbolaget kanske inte uppvisar några vinster framförallt i uppbyggnadsskedet. I den mån den låga prissättningen är nödvändig för att ge dotterbolaget täckning för dess löpande kostnader kan prissättningen inte angripas. Motiveringen är att moderbolaget skulle ha haft samma kostnader om försäljningen hade skett utan dotterbolaget som mellanhand. Det är dock inte befogat att svenska företag t.ex. skall kunna finansiera sina dotterbolags investeringar i anläggningstillgångar i utlandet genom överföring av obeskattade inkomster.<sup>52</sup>

Vid en inkomstbedömning skall alltså det företagsekonomiska perspektivet beaktas och som innebär att man skall undersöka om en prisavvikelse beror på affärsmässiga skäl. Arvidsson menar att ”utredningens anlagda synsätt bygger på ett långsiktigt resultattänkande där det svenska företagens nettoreultat står i centrum”.<sup>53</sup> Det är alltså det svenska företaget som skall gynnas och inte koncernen som helhet.

Skatteutredningen påpekar vid ett flertal tillfällen att det ofta är svårt att avgöra ”det i allmänhet gällande priset” då flera faktorer spelar in. Därför uppmanar utredningen till viss försiktighet och att myndigheterna bör tillåta en viss avvikelse från normalpriset.<sup>54</sup> Principen om en försiktig bedömning fyller en viktig funktion. Den sållar inte enbart bort naturliga prisavvikelser

---

48 Innehållet i Guidelines och de metoder som förordas där redogörs i ett eget avsnitt nedan.

49 S RÅ 1991 ref. 107, s. 355.

50 SOU 1964:29, s. 115f.

51 Se prop. 1965:126, s. 60.

52 Se SOU1964:24, s. 115f.

53 Se Arvidsson, Richard, s. 154.

54 Se bl.a. SOU 1964:24, s. 111f.

orsakade av normala prisfluktuationer, utan även prisavvikelser föranledda av affärsmässiga och företagsekonomiska skäl.<sup>55</sup> I vissa fall kan en inkomstkorrigerig t.o.m. te sig uppenbart oskälilig. Ett exempel är då ett svensktföretag kan ha ett överskott av varor som det inte finns någon avsättning för. Det torde då vara motiverat även skatterättsligt att företaget dumpar priset för att försöka få avsättning för varorna.<sup>56</sup>

## 2.4.4 Stöd till utländska bolag

En grundläggande princip är att den skattemässiga behandlingen bör vara neutral i förhållande till koncerners val att organisera sin verksamhet på en eller flera enheter,<sup>57</sup> den s.k. ekonomiska enhetens princip. Det finns en möjlighet att genom de öppna koncernbidragen kunna utjämna resultatet mellan de olika enheterna inom en företagsgrupp. Dessa regler är visserligen förbehållna endast vissa svenska rättssubjekt samt jämställda utländska bolag inom EES-området, se 35 kap. IL. Enligt Skatteutredningen kan dock ett slags koncernbidrag få lämnas såsom en omkostnad i en bedriven rörelse även till andra utländska bolag. Inkomstöverföringen godtas dock enbart om det går från ett svenskt moderföretag till ett utländskt dotterföretag. Dock förutsätts att det finns ett klart etablerat samband mellan det svenska moderföretaget och det utländska dotterföretaget samt att detta samband inte är allt för obetydligt. Åtgärderna skall dessutom sannolikt komma att öka det svenska moderbolagets försäljning till det utländska dotterbolaget.<sup>58</sup>

### 2.4.4.1 Nära samband

För att en prisavvikelse skall kunna godtas av affärsmässiga skäl krävs för det första att det finns ett nära affärsmässigt samband mellan de två verksamheterna. Dessutom skall åtgärderna öka moderbolagets omsättning.

I RÅ 1967 Fi 1659 korrigerades resultatet med stöd av korrigeringsregeln eftersom det inte hade förekommit några mellanhanden mellan bolagen som syftat till att öka omsättningen av det svenska moderbolagets produkter. Det fanns inte några direkta affärstransaktioner i övrigt heller. I ett förhandsbesked, RÅ 1970 Fi 923 ville ett svenskt moderbolag debitera sitt utländska dotterbolag för låg ränta på fordringar eftersom dotterbolagets resultat skulle komma att bli så dåligt att det inte kunde betala någon ränta. Dock förekom köp och försäljningar mellan bolagen endast i begränsad utsträckning varför RegR inte medgav prisavvikelsen på räntan. Korrigeringsregeln skulle därmed bli tillämplig.

---

<sup>55</sup> Se Arvidsson, Richard, s. 153.

<sup>56</sup> Se nedan nästa avsnitt.

<sup>57</sup> Se RSV Handledning Internationell Beskattning 2003, s. 230.

<sup>58</sup> Se SOU 1964:29, s. 101

I RÅ 1979 1:40 hade ett svenskt moderbolag en fordran på sitt utländska dotterbolag, men krävde ingen ränta på beloppet. Dotterbolaget var ett tillverkningsföretag vars produktion helt och hållet köptes av det svenska moderbolaget. Moderbolaget menade att om det skulle debitera dotterbolaget ränta skulle försäljningspriset behöva höjas för att dotterbolagets verksamhet skulle gå ihop. Istället tog moderbolaget ut ett högre pris vid sin försäljning. RegR godtog argumentet och ansåg att korrigeringsregeln inte var tillämplig.

RÅ 1994 ref. 85 består av två delar. Den andra delen rör ”management and consulting services” varför denna del kommer att redogöras för i avsnittet om Koncerninterna tjänster. Den första delen avsåg en etablering i Finland där det svenska bolaget (EKA Nobel AB) tillsammans med en fristående finsk partner bildade ett dotterbolag. De två moderbolagen ägde vardera hälften av dotterbolaget, som skulle fungera som återförsäljare för ägarbolagen. 65 % av försäljningen skulle avse det finska ägarbolagets produkter. För att täcka dotterbolagets förluster lämnade det svenska företaget ett bidrag om ca 900 000 kr och avstod dessutom från hyres-, leasing- och royaltyintäkter motsvarande ytterligare 600 000 kr. Den fakturerade försäljningen från Sverige uppgick till drygt 2 milj. kr. Trots att det fanns två olika ägarbolag godtog RegR bidragen och de underlåtna hyrorna och ansåg att det fanns affärsmässiga skäl för dessa. RegR menade att de två ägarbolagen var oberoende av varandra och att det inte fanns skäl att utgå från annat än att det svenska ekonomiska stödet hade ett direkt samband med försäljningen av de svenska produkterna. Korrigeringsregeln var alltså inte tillämplig. Det kan även tilläggas att det svenska bolaget under beskattningsåret helt övertog ägandet av det finska dotterbolaget.

#### **2.4.4.2 Introduktion på ny marknad**

Ett svenskt moderbolag som etablerar ett nytt dotterbolag i utlandet kan under uppbyggnadsskedet använda sig av en avvikande prissättning och undgå att korrigeringsregeln tillämpas.

I RÅ 1984 1:16 hade ett svenskt moderbolag (Edet) underlåtit att debitera ränta på lån av investeringsmedel till ett utländskt dotterbolag under dess uppbyggnadsskede. Lånen gavs från slutet av 1960-talet till 1971 och skulle användas för anskaffning av maskiner o.dyl. för att en inbrytning på den utländska marknaden skulle kunna ske. RegR menade att det fanns goda affärsmässiga skäl att i ett uppbyggnadsskede inte betunga dotterbolaget med räntekostnader för de investeringar som genom lånen gjordes i dess bolag. Korrigeringsregeln var därmed inte tillämplig. I målet har man verkat se till de omständigheter som gällt när lånet lämnades, eftersom prognoserna för dotterbolaget senare visade sig vara felaktiga.

## 2.5 Inkomsteffekt

### 2.5.1 Allmänt

Det är dock inte tillräckligt att avtalsvillkoren avviker från gällande marknadsvillkor. För att en korrigerings skall kunna ske måste fiscus även kunna visa att den svenske näringsidkarens har blivit lägre till följd av de avvikande avtalsvillkoren. Det föreligger alltså ett kausalförhållande mellan rekvisiten prisavvikelse och inkomsteffekt som är så starkt att man aldrig kan studera respektive rekvisit för sig.<sup>59</sup> Detta samband innebär att man vid varje enskild transaktionsbedömning gör en samlad bedömning av de två rekvisiten för att få en så pass adekvat bild som möjligt av den reella effekten av deras ömsesidiga beroendeförhållande. Inkomstbildningen kan faktiskt påverkas positivt genom en varierad prissättning. Arvidsson ställer upp ett exempel härpå:

Ett svenskt företag tillverkar och säljer en produkt på den svenska marknaden för 1000 kr per enhet. De rörliga kostnaderna uppgår till 750 kr per enhet, vilket ger ett täckningsbidrag om 250 kr per enhet. Om produktionen fördubblas minskar de rörliga kostnaderna med 20%, medan de fasta kostnaderna inte påverkas. Den ökade produktionsvolymen säljs genom företagets utländska dotterföretag, som, för att kunna marknadsföra produkten, endast betalar 750 kr per enhet. Prisskillnaden är alltså 250 kr per enhet, eller 25%. Trots denna prisskillnad minskar inte inkomsten i Sverige utan ökar istället med 150 kr per såld enhet.<sup>60</sup> Detta exempel visar att man måste göra en kausalbedömning i varje enskilt fall. Bedömningen får inte heller begränsas till att avse endast inkomsteffekten av en enskild produkt. I vissa fall måste man göra en vidare bedömning som omfattar vilken effekt den enskilda produktens prissättning har på företagets sammanlagda inkomst från samtliga produkter. Som exempel härpå nämner Arvidsson det fall då ett företag av konkurrensskäl är tvunget att hålla en lågprisprofil på en produkt, som kanske rent av går med förlust, bara för att komplettera företagets övriga produkter. Utan detta bredare sortiment, skulle företaget kanske inte ha kunnat hävda sig på den internationella marknaden i samma utsträckning. Detta gäller speciellt företag med en stark produktspecialisering.<sup>61</sup> Även i OECD:s rapport *Transfer Pricing and Multinational Enterprises* påtalas betydelsen av att internpriset bör analyseras för varugrupper och dylikt istället för varje enskild produkt. Som ett exempel nämns klädföretag som gör förluster på de minsta och de största storlekarna, men gör sina förtjänster på mellanstorlekarna, för att kunna hålla ett brett sortiment av storlekar.<sup>62</sup>

---

59 Se Arvidsson, Richard, s. 154.

60 Se Arvidsson, Richard, s. 154.

61 Se Arvidsson, Richard, s. 155.

62 Se paragraph 41 i rapporten.



## 2.5.2 Kompensationsinvändningar

Vid bedömningen av det svenska företags inkomst kan man inte enbart se till varje transaktion för sig. Det måste anläggas en enhetlig bedömningsgrund. En prisavvikelse kan uppvägas av andra faktorer, såsom ett högre pris på en annan transaktion. Detta kallas för en kompensationsinvändning. Det är alltså en helhetsbedömning av det svenska företags totala inkomster som skall göras.

I RÅ 1980 1:59 (LM Ericsson) ägde det svenska bolaget ett brittiskt dotterbolag, SEL, som i sin tur ägde ett australiensiskt holdingbolag, TLA. LM Ericsson hade lämnat ett räntefritt lån till TLA, som i sin tur lånade ut pengarna till andra australiensiska dotterbolag. TLA hade betingat sig en ränta på 5 % från dessa bolag. Taxeringsintendenten yrkade att LM Ericssons inkomst skulle upptaxeras med ett belopp motsvarande en ränta på 5 % av de utlånade pengarna. LM Ericsson hävdade då att för det första fanns det både företagsekonomiska och affärsmässiga skäl för de räntefria lånen och att lånet egentligen var ett kapitaltillskott till TLA. För det andra hävdade LM Ericsson att genom denna finansiering hade bolaget kunnat tillgodogöra sig avsevärda belopp i form av licensintäkter, ökad försäljning av varor samt ersättning för utförda tjänster. Majoriteten i RegR menade att man i sin bedömning av korrigeringsregeln inte endast kan se till enstaka led i en långvarig förbindelse mellan parterna. Även mellan oberoende företag kan det förekomma räntefria lån som kompenseras genom t.ex. prissättningen av varor. Korrigeringsregeln var alltså inte tillämplig.

RÅ 1991 ref. 107 är det mest genomgående rättsfallet på internprissättningsområdet och är vägledande på flera sätt. Målet rörde ett flertal frågor angående pris- och inkomstkorrigeringar. AB Svenska Shell ingick i en multinationell koncern och ägdes till 60 % av ett holländskt bolag och till 40 % av ett engelskt bolag. I koncernen ingick även ett engelskt serviceföretag, SIPC, som bl.a. var koncernens centrala inköps- och försäljningsföretag. Frågan i målet gällde huruvida Svenska Shell AB hade betalt för höga priser på råolja och frakter. Priset på oljan utgick från ett ramavtal där priset fastställdes utefter de priser som vid varje tidpunkt gällde för jämförbara oljeleveranser på marknaden. Till priserna lades en viss handelsmarginal för SIPC. En av de centrala frågorna var om SIPC hade ställning som självständig mellanhand med anspråk på en egen handelsmarginal eller om bolaget endast fungerade som ett koncerngemensamt serviceorgan inom koncernen. RegR menade att SIPC var så självständigt att det var motiverat för dem att ta ut en egen handelsmarginal. I målet utgick RegR från den marknadsprismetod som förordas i OECD:s rapport *Transfer Pricing and Multinational Enterprises* och de prisuppgifter som fanns tillgängliga på råoljemarknaden. I målet framkom att Svenska Shell AB hade betalt ett för lågt pris de första två åren, ett för högt pris under ett år och därefter betalt marknadsmässiga priser. RegR menade att man inte kan begränsa bedömningen till beskattningsåret om de affärsmässiga motiven kan överblickas och värderas under

hela perioden. En så snäv begränsning av prisjämförelsen har inte stöd i förarbetena. ”Det är inte uteslutet att ett prissättningssystem som i ett längre perspektiv är fullt godtagbart från armlängdssynpunkt leder till överdebitering ett år och till underdebitering ett annat år eller att kostnaderna i form av överpriser under en följd av år kan leda till bättre inkomster efter uteblivna förluster i ett senare – kanske avsevärt senare – skede av affärsverksamheten... Mot denna bakgrund finner RegR att det kan vara nödvändigt att bryta igenom principen om beskattningsårets slutenhet”.<sup>63</sup>

## 2.6 Avslutande synpunkter

Korrigeringsregeln är tillämplig då samtliga rekvisit i lagrummet är uppfyllda. Regeln riktar sig mot fall av oriktig prissättning inom multinationella företagsgrupper som leder till en obehörig inkomstöverföring från svenska företag till utländska subjekt. Det svenska subjektet skall vara en näringsidkare som redovisar näringsinkomster. Det utländska subjektet kan däremot vara både en juridisk och en fysisk person. Prissättningen skall dessutom baseras på avtalsvillkor som avviker från vad oberoende näringsidkare skulle ha avtalat om. Den obehöriga inkomstöverföringen kan ske både genom över- och underprissättning. Avtalsvillkoren skall på sannolika skäl grundas på en ekonomisk intressegemenskap och det skall uteslutas att den oriktiga prissättningen inte har affärsmässiga skäl. Intressegemenskapen kan baseras på direkt eller indirekt ägande samt genom direkt eller indirekt kontroll av företaget. Kontrollen skall baseras på ett reellt beroende som även skall vara ekonomiskt betingat. De avvikande avtalsvillkoren skall innebära en prisavvikelse som skiljer sig från marknadsmässiga villkor. Prisavvikelsen kan dock ha affärsmässiga skäl, t.ex. då ett företag sätter underpriser för att hålla ett brett sortiment. I så fall är korrigeringsregeln inte tillämplig. Som ytterligare förutsättning för regelns tillämplighet krävs dessutom att prisavvikelsen innebär en inkomsteffekt. Vid bedömningen av internpristransaktioner skall en företagsekonomisk ansats anläggas. Det innebär att man skall ta hänsyn till affärsmässiga skäl. För att dessa skäl skall kunna beaktas skall det finnas ett nära affärsmässigt samband mellan de berörda företagen och åtgärderna måste även avse en ökning av det svenska företagens avsättning. Den ekonomiska enhetens princip skall också beaktas, vilket innebär att den avvikande prissättningen kan ske för att lämna ekonomiskt stöd till ett nyetablerat utländskt dotterföretag för att detta skall kunna komma in på den utländska marknaden. Vid bedömningen av transaktioner måste man göra en helhetsbedömning. En underprissättning av en tjänst eller vara kan därvid kompenseras av en överprissättning av en annan transaktion eller få till följd att avsättningen av de svenska produkterna ökar till följd av felprissättningen. Denna helhetsbedömning kan inte baseras på det slutna beskattningsåret, utan bör ses i ett längre perspektiv. Dessutom skall en viss försiktighet anläggas vid bedömningen, vilket innebär att en viss avvikelse från armlängdsprincipen får ske.

---

<sup>63</sup> Se s. 354 i rättsfallet.

De mål som kommit till prövning i Sverige har visat att det ställs ganska stora krav på skattemyndigheten att visa att prissättningen har avvikit från armlängdsprincipen i syfte att obehörigen föra över inkomster till utlandet. Dock kan nog konstateras att detta intresse från de svenska företagen torde vara ganska svalt eftersom Sverige relativt sett har en låg skattebas.<sup>64</sup>

---

<sup>64</sup> Se Estberg, Stefan, Skatteplanering för en multinationell svensk koncern, SvSkT 4/99, s.237.

# 3 Informationsskyldighet av internprissättningen

## 3.1 Inledning

Korrigeringsregeln syftar till att säkerställa det svenska beskattningsunderlaget. Regeln bygger på att de svenska företagen skall beakta armlängdsprincipen. Syftet med armlängdsprincipen är dels att säkerställa att rätt skatt betalas till rätt stat samt även undanröja risken för dubbelbeskattning av företagets inkomst. För bedömningen huruvida denna princip har beaktats krävs ett underlag, d.v.s. någon form av dokumentation. I första hand ligger det avtal vilket korrigeringsregeln riktar sig mot. Det är detta som domstolarna använder vid sin tolkning. I avtalet ligger de villkor som prissättningen grundar sig på. Men till avtalet ligger andra uppgifter som styrker de affärshändelser som avtalet anger. Jag kommer här att redogöra för den uppgiftsskyldighet som gäller i svensk rätt i avsnitt 3.2. I OECD:s Guidelines förordas även att skattemyndigheterna kräver dokumentation av företagen. Dokumentationskraven ser dock olika ut i olika stater, vilket medför en ökad rättsosäkerhet samt ökade administrativa kostnader för företagen när de skall söka nå upp till alla dessa olika krav. Målet är därför att dokumentationskraven skall vara desamma i alla stater. Jag redogör för OECD:s riktlinjer i detta avseende i avsnitt 3.3. RSV har utgivit en rapport som dels skall visa på behovet av ny lagstiftning på området samt även ge förslag på hur denna skall se ut. Rapporten redovisas i avsnitt 3.4.

Även inom EU pågår harmoniseringsarbetet med internprisregler i medlemsstaterna vilket innefattar även dokumentationen av dessa transaktioner. Detta arbete redovisas dock i kapitel 6 där EU:s arbete på Internprissättningsområdet redovisas. Detta för att få en mer sammanhållen bild av arbetet där.

En del av EU:s arbete samt även den svenska lagstiftningen bygger på de internationella redovisningsstandarder som har getts ut av International Accounting Standards Board (IASB), tidigare International Accounting Standards Committee (IASC). Dessa redovisningsstandarder är dock framtagna utifrån ett investerarperspektiv. Reglerna riktar sig i första hand till den internationella kapitalmarknadens aktörer, och syftar till att finansiella rapporter som upprättas enligt IAS ska ge investerarna ett lämpligt beslutsunderlag.<sup>65</sup> Dessa regler går utanför detta arbete varför jag har utelämnat en närmare redogörelse för dessa.

---

<sup>65</sup> Se RSV:s skrivelse 031110 Dnr 6224-03/150, Yttrande till Justitiedepartementet, avsnitt 2.

## 3.2 Gällande lagstiftning

### 3.2.1 Skatterättsliga regler

I 3:5 Lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK) stadgas att den som redovisar intäkter i näringsverksamhet skall lämna de uppgifter som behövs för taxeringen. Dessa uppgifter kan dels avse intäkter, kostnader och bokslutsdispositioner, dels tillgångar, skulder och avsättningar, dels justeringar i förhållande till bokföringen samt andra uppgifter om verksamheten som är av betydelse för taxeringen. Dotterföretag skall lämna identifikationsuppgifter för moderföretaget och, om moderföretaget i sin tur är ett dotterföretag, identifikationsuppgifter för hela koncernens moderföretag, 3:7 LSK.

Enligt 3:23 LSK skall fåmansföretag, delägare i fåmanshandelsbolag och enskilda näringsidkare lämna uppgift om utgifter för ränta och vissa betalningar för royalty. Uppgifterna behöver endast lämnas om dessa betalningar har tillgodoräknats mottagare i utlandet och utgör kostnader som skall dras av vid inkomsttaxeringen, 3:23, 2 st. Uppgiften skall avse ersättningarnas sammanlagda belopp för varje land, 3:23, 3 st. Dessa uppgifter lämnas enligt fastställda formulär, 4:1 LSK. Den som är skyldig att lämna uppgifter enligt LSK är också skyldig att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt se till att det finns underlag för att fullgöra uppgiftsskyldigheten och för kontroll av den.

Fram till och med år 2002 har den som utfört en valutatransaktion varit skyldig att lämna uppgifter och visa upp handlingar beträffande transaktionen till Riksbanken, som fört statistik över betalningar till utlandet.<sup>66</sup> Riksbanken har från 2003 ersatt sitt statistiksystem med urvalsbaserade undersökningar. För att säkerställa att skattemyndigheten får tillgång till de uppgifter som tidigare hämtats från Riksbanken har kontrolluppgiftsskyldigheten enligt LSK utvidgats. Enligt 12:1 LSK skall fr.o.m. 2004 års taxering både juridiska och fysiska personer lämna uppgift om direkta och indirekta betalningar till och från utlandet om summan av betalningarna överstiger 100 000 kr. I kontrolluppgiften skall uppgift lämnas om betalningens belopp, vad betalningen avser, vilket land betalningen gjorts till eller kommer ifrån samt om betalning skett till utlandet även betalningsmottagarens namn. Tillförlitligheten av uppgifterna är störst för de betalningar som skett till utlandet, eftersom bankerna har bättre möjlighet att kontrollera och komplettera underlaget än vid betalningar från utlandet.<sup>67</sup>

---

<sup>66</sup> Se RSV Rapport 2003:5, s. 28.

<sup>67</sup> RSV Rapport 2003:5, s. 29.

### 3.2.2 Civilrättsliga regler

Det finns en del särregler för mindre koncernföretag, men av utrymmesskäl bortser jag från dessa.

Den civilrättsliga lagstiftning som finns på området är Bokföringslagen (BL)<sup>68</sup> och Årsredovisningslagen (ÅRL)<sup>69</sup>. Enligt BL skall ett företag bokföra alla affärshändelser och bokföringsposter samt se till att dessa kan verifieras. I 5:7, 1 st BL anges att en verifikation skall innefatta uppgift om när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller samt vem som är motpart. I förekommande fall skall verifikationen även innefatta upplysning om handlingar och andra uppgifter som har legat till grund för affärshändelsen. I Bokföringsnämndens rekommendation R3 sägs att handling utgör räkenskapsmaterial ” om dess innehåll är av betydelse för att man skall kunna förstå bokföringsystemets uppläggning eller kunna följa en affärshändelse och kunna förstå dess innebörd”.

I ÅRL finns bestämmelser om upprättande och offentliggörande av årsredovisning, koncernredovisning och delårsbokslut. Lagen har ändrats och utgör en anpassning till de EG-direktiv som utfärdats på området för redovisningsfrågor. De nya reglerna träder i kraft den 1 januari 2004.

I ÅRL finns definitionerna av koncern- och intresseföretag i 1 kap. 4-5 §§ ÅRL. Både fysiska och juridiska personer kan utgöra företag. Ett företag är moderföretag och en juridisk person är dotterföretag om företaget äger mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen eller äger andelar i denna juridiska person kombinerat med någon av tre alternativa grunder som ger företaget ett bestämmande inflytande över den juridiska personen. Om ett företag äger andelar i en juridisk person som inte är ett dotterföretag och utövar ett betydande inflytande över den juridiska personens driftsmässiga och finansiella styrning samt ägandet utgör ett led i en varaktig förbindelse mellan företaget och den juridiska personen, är den juridiska personen definitionsmässigt ett intresseföretag. Med betydande inflytande förstås normalt ett innehav på minst 20 % av rösterna för samtliga andelar i en juridisk person.

Enligt 7:1-2 ÅRL skall ett moderföretag upprätta koncernårsredovisning, såvida sådan redovisning inte skall lämnas av ett överordnat moderföretag och detta företag lyder under lagstiftningen i en EES-stat och omfattas av EG:s direktiv om sammanställd redovisning.<sup>70</sup> Endast moderföretag med minst 10 anställda och med ett nettovärde av tillgångar om minst 24 miljoner kronor är underkastade denna skyldighet, 7:3 ÅRL. Den redovisning som det enskilda företaget är skyldiga att upprätta har endast ett begränsat

---

68 Bokföringslagen (1999:1078)

69 Årsredovisningslagen (1995:1554).

70 Se om direktivet i avsnitt 3.5.

informationsvärde. Koncernredovisningen ger en bättre bild och ökar möjligheten att avslöja ekonomiska manipulationer inom koncernen.<sup>71</sup> Upplivningskravet i 5:7 ÅRL är utformat så att informationen belyser de områden där det finns störst risk för missbruk, nämligen koncerninterna transaktioner och resultatet av dessa. Moder- och dotterföretag skall ange hur stor del av räkenskapsårets inköp och försäljning som avser andra koncernföretag.

Redovisningsrådet har lämnat en rekommendation (nr 23) angående upplysningar om närstående. Rekommendationen skall tillämpas på finansiella rapporter som avser räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2002. den bygger på och överensstämmer i huvudsak med International Accounting Standard (IAS) 24.<sup>72</sup> Rekommendationen innebär att utförliga upplysningar om transaktioner mellan närstående företag skall lämnas. Begreppet närstående avser företag och fysiska personer som har möjlighet att utöva ett bestämmande eller ett betydande inflytande över ett annat företag när det gäller att fatta finansiella och operativa beslut avseende verksamheten. Transaktioner mellan närstående innebär en överföring av resurser eller förpliktelser mellan närstående, oavsett om ersättning har utgått eller ej. Därför bör informationen om transaktionerna innehålla uppgifter om ungefärlig transaktionsvolym, storleken på fordringar eller skulder samt principerna för prissättningen. I rekommendationen ges ett antal exempel på situationer som kan föranleda företaget att lämna upplysningar, t.ex. vid tillhandahållande och erhållande av tjänster och vid finansiering såsom långivning till närståendeföretag. Upplysningar om transaktioner mellan företag inom en koncern behöver inte lämnas i koncernredovisningen. Transaktioner med intresseföretag och joint ventures skall däremot redovisas enligt kapitalandelsmetoden.

### 3.3 OECD:s riktlinjer om dokumentation

Frågorna kring vilka krav som kan ställas på de skattskyldiga att tillhandahålla information och dokumentation är svåra men viktiga. Det är fråga om en avvägning mellan å ena sidan skattemyndigheternas behov av tillgången till information från de skattskyldiga för att kunna bedöma om prissättningen grundas på armlängdsprincipen, och å andra sidan berättigade intresse av att inte behöva ägna tid åt, ur skattesynpunkt, onödigt dokumentation. Alla dokumentationskrav innebär dessutom ett intrång i företagets verksamhet.<sup>73</sup>

OECD har utarbetat tre rapporter på internprissättningsområdet.<sup>74</sup> I den senaste, Guidelines från 1995, har riktlinjer för dokumentation av internprissättning arbetats in i Chapter V: Dokumentation. Det är dessa Riktlinjer som jag redogör för här. Syftena med dessa Riktlinjer är två. Dels skall de ge en

---

71 RSV Rapport 2003:5, s. 30.

72 Se nedan i avsnittet Internationella redovisningsstandarder.

73 Se Wiman, Bertil, Utvecklingen på internprissättningsområdet, SN 1997, s. 515.

74 Se närmare redogörelse för OECD:s rapporter i kapitel 4.

allmän vägledning för skattemyndigheterna avseende vilka krav de kan eller får ställa på dokumentation från de skattskyldiga. Dels skall de också hjälpa de skattskyldiga att identifiera den dokumentation som är mest betydelsefull om man skall visa att man har använt sig av armlängdsprincipen. I artiklarna 5.3-5.15 ges en del synpunkter till vägledning för dokumentationen.

Som utgångspunkt bör de skattskyldiga bestämma internpriset för en transaktion i enlighet med armlängdsprincipen. Den bör baseras på den information som finns tillgänglig vid tidpunkten för transaktionens genomförande. OECD utgår från att den skattskyldige vid fastställandet av internprissättningen tillämpar ”prudent business management principle”, av samma slag som styr andra företagsbeslut av samma art. Den dokumentation som normalt tas fram i samband med sådana beslut bör också tas fram för att fastställa internpriser. Med andra ord bör den dokumentation som normalt tas fram av andra skäl än skatteskal finnas hos företaget.<sup>75</sup> Dock måste det ske en avvägning mellan kravet på dokumentation och de kostnader som uppkommer i samband med framtagandet av denna. Men om det skulle finnas en skriftligt underlag mellan oberoende företag skall det även finnas vid en liknande transaktion mellan närstående företagen.

I Guidelines uppmärksammas särskilt frågor som rör utbytet av information mellan de skattskyldiga och skattemyndigheterna. Det kan vara svårt för skattemyndigheterna att i början av sin revision konkretisera de punkter som väckt misstänksamhet i internprissättningsituationen. Detta kan innebära att det finns risk för att myndighetens önskemål om information är vagt utformade. Sådana löst utformade krav på dokumentation bör myndigheterna undvika, eftersom det blir både svårt och relativt kostsamt för de skattskyldiga att tillgodose sådana krav. Ett liknande problem är att den information som skattemyndigheterna begär kan vara svårtillgänglig. Det kan t.ex. gälla information som finns hos utländska företag som av en eller annan anledning vägrar att lämna ut informationen. Det kan även finnas legala problem med informationsutlämningen. Även sekretesskäl kan vara ett hinder, eftersom det material som ligger till grund för prissättningen är sådant som företagen helt naturligt vill hålla hemligt för sina konkurrenter.

På grund av ovanstående problem är det svårt att komma fram till några enhetliga krav på dokumentationen. Vad som krävs i det enskilda fallet beror på omständigheterna. I artiklarna 5.16-5.27 i Guidelines ges dock några synpunkter. Det är önskvärt med information om vilka företag som har slutit avtal med den skattskyldige och om den ifrågasatta transaktionen. Häri ligger en beskrivning av transaktionen, vilken typ av tjänst samt vilka försäljningsvillkoren är. Detta kan förslagsvis kombineras med ett schema över t.ex. tjänsteflödet genom koncernen. Skattemyndigheten kan även behöva få inblick i hur koncernen är organiserad och hur ägarförhållandena ser ut. Även information om riskfördelningen inom koncernen, såväl på ett allmänt plan som med avseende på den aktuella tjänsten, kan behövas. Information om de affärsstrategier som koncernen tillämpar kan också vara relevant. Det

---

<sup>75</sup> Se Wiman, Bertil, Utvecklingen på internprissättningsområdet, SN 1997, s. 515.



kan i så fall gälla de faktorer som inverkar på prissättningen, t.ex. vilka prissättningsmetoder man har använt, anledningen till användandet av metoden, under hur lång tid man har tillämpat den samt vilka strategier som använts vid en introduktion på ny marknad. Vid kompensationsinvändningar kan det även behövas olika kvantitativa beräkningar för att möjliggöra en mätning av storleken på invändningen.

Skattemyndigheterna kan även behöva olika slag av finansiell information, såsom resultat- och balansräkningar, påvisandet av overhead-kostnader, m.m. Det kan även vara viktigt för de skattskyldiga att kunna visa dokumentation avseende internprissättningsförhandlingar. Detta för att kunna visa att förhandlingar har ägt rum på samma sätt som skulle ha skett mellan oberoende näringsidkare.

### **3.4 RSV:s förslag till ny lagstiftning**

RSV har av regeringen fått i uppdrag att utreda behovet av ny lagstiftning samt att avge ett förslag därtill. Denna utredning har lämnats i RSV:s Rapport 2003:5.

#### **3.4.1 Behovet av dokumentation**

Korrigeringsregeln i 14:19 IL innebär att näringsidkare skall iaktta arm-längdsprincipen vid transaktioner med närstående företag. Om näringsidkaren har använt sig av avvikande avtalsvillkor kan inkomsten komma att korrigeras. Redan idag finns som nämnts ovan regler om att företagen skall kunna styrka sina interna transaktioner.

De civilrättsliga reglerna ställer omfattande krav på redovisning av transaktioner mellan närstående företag. Däremot finns inget krav på att nationella och internationella transaktioner skall delas upp och redovisas var för sig. Skillnaden mellan nationella och internationella transaktioner är dock av skatterättslig betydelse varför information och dokumentation från den skattskyldige bör kompletteras i detta hänseende.<sup>76</sup> Det är dessutom ett omfattande arbete att ta sig igenom och använda de uppgifter som nu lämnas av företagen. Detta ställer stora krav på kompetensen hos skattemyndighetens personal.<sup>77</sup>

RSV har i en tidigare rapport om oroliga skattebaser framhållit att de svenska reglerna om internprissättning behöver klargöras eftersom det finns en osäkerhet på området. Detta leder i sin tur till betydande effektivitetsförluster i samband med skattekontrollen samt även en rättsosäkerhet för företa-

---

<sup>76</sup> Se RSV Rapport 2003:5, s. 31.

<sup>77</sup> Se SOU 2002:47, s. 553ff.

gen.<sup>78</sup> Skattebasutredningen menar att vi trots allt har goda möjligheter att utreda inkomstöverföringar med stöd av nuvarande lagstiftning, men att det i de flesta fall är väldigt resurskrävande. I Skattebasutredningen förordas därför att Sverige följer den väg som många andra länder har gått. Detta innebär bl.a. att Sverige bör införa ett ökat dokumentationskrav samt anpassar lagstiftningen till rådande internationella principer.<sup>79</sup> Om Sverige inte inför nationella regler som ställer formella krav på dokumentationen motsvarande internationell standard, föreligger risk för att Sverige inte kan hävda sina skatteintressen och även risk för kritik för att vi bedriver skadlig skattekonkurrens.<sup>80</sup>

### **3.4.2 Kretsen av skattskyldiga**

RSV föreslår att i Sverige skattskyldiga fysiska och juridiska personer som direkt eller indirekt genom andra juridiska personer innehar minst 50 % av kapitalet eller rösterna i en utländsk juridisk person skall omfattas av den informations- och dokumentationsskyldighet som föreslås. Detsamma skall gälla juridiska personer som ägs eller kontrolleras av samma krets aktieägare, d.v.s. ingår i ett koncernförhållande med en utländsk juridisk person. Vid bedömningen av om en person har ett bestämmande inflytande i en utländsk juridisk person bör även andelar som innehas av personer i intressegemenskap med denne medräknas. Ett innehav av andelar i en utländsk juridisk person genom svenska handelsbolag bör likställas med ett direkt innehav.

Det omvända förhållandet då en här i riket skattskyldig juridisk person ägs eller kontrolleras av en utländsk fysisk eller juridisk person bör också omfattas av de föreslagna reglerna.

Den omständighet att ett företag som omfattas av korrigeringsregeln i 14:19 IL, men som p.g.a. ett lägre andels- eller rösträttsinnehav faller utanför de föreslagna reglerna skall trots allt inte befrias från skyldigheten att medverka i skattemyndighetens utredning av företagets internprissättning.

### **3.4.3 Föreslagen informations- och dokumentationsskyldighet**

#### **3.4.3.1 Inledning**

RSV anser att den information som framkommer genom kontrolluppgifter rörande utlandsbetalningar är av värde vid granskning och revision av ett företag. Dock är det inte möjligt att basera ett urvalsförfarande för kontroll av internprissättning på dessa uppgifter. Uppgifterna rörande betalningar

---

78 Se RSV Rapport 2002:2

79 Se SOU 2002:47, s. 553.

80 Se RSV:s Rapport 2003:5, s. 32.

från utlandet håller dessutom inte samma kvalitet som betalningar till utlandet. Det informationsbehov som föreligger för urvalskriterier för granskningen kan därför inte tillgodoses i nuläget. Detta behov måste därför tillgodoses på annat sätt. Informationsbehovet skall enligt RSV:s förslag tillgodoses genom ett tvåstegsförfarande. I första hand skall informationen lämnas i en deklARATION, vilken även skall ligga till grund för urvalet vid granskningen. I andra hand måste dessutom en dokumentationsskyldighet finnas för företagen som skall ha till syfte att visa hur internpriserna har tillkommit.

### **3.4.3.2 Informationen i deklARATIONEN**

Information i en deklARATION används i första hand av skattemyndigheterna för att kunna taxera ett företag så riktigt som möjligt. Frågan är dock hur omfattande en uppgiftsskyldighet på detta stadium bör vara. Det innebär trots allt ett merarbete och en merkostnad för företagen. Detta skall vägas mot det behov som kan föreligga i taxeringshänseende. Enligt OECD:s riktlinjer bör informationen på detta stadium vara så begränsad att det blir tillräckligt för ett granskningsvärt urval. Den uppgift som i nuläget skall lämnas i en särskild självdeklARATION om ekonomisk intressegemenskap med en utländsk juridisk person ger förvisso skattemyndigheterna en möjlighet att selektera de internationella företagen från de nationella. Problemet är dock att de internationella företagen uppgår till ca 15 000 och att detta inte ger ett tillräckligt underlag för ett granskningsvärt urval. RSV anser därför att uppgiften om ekonomisk intressegemenskap skulle kunna kompletteras med frågor om huruvida dokumentation av internprissättningen föreligger samt om prissättningen överensstämmer med armlängdsprincipen. Nuvarande uppgiftsskyldighet för fåmansföretag m.fl. i 3:23 LSK bör därför i tillämpliga delar utvidgas till att gälla alla företag i intressegemenskap.

Enligt RSV:s mening bör uppgifter om transaktioner med närstående företag begränsas till vissa avgränsade och vanligen förekommande transaktionsslag. Det kan vara lämpligt att dela upp transaktionerna på de transaktionsslag som beskrivs i OECD:s riktlinjer, d.v.s. varor, tjänster, immateriella tillgångar, finansiella transaktioner och övriga transaktioner. Uppgifterna bör inhämtas genom en fråga som skall besvaras med ”ja” eller ”nej”. Vid jakande svar bör beloppsuppgifter lämnas för varje transaktionsslag. Dessa uppgifter bildar dessutom basen för den dokumentation om internpriser som företagen i ett senare skede kan avkrävas av skattemyndigheten. Uppgifterna ger samtidigt skattemyndigheten ett urvalsinstrument för att bedöma vilka företag och vilka företeelser som kan behöva granskas närmare.

Varje transaktionsslag bör redovisas för sig i deklARATIONEN. För tjänster rapporteras samtliga koncerninterna tjänstetransaktioner som företaget har mottagit eller lämnat oberoende av om tjänsten till sin karaktär är av koncerngemensamt slag eller av mer kommersiell natur. Tjänster som utförs i samband med varutransaktioner skall i deklARATIONEN hänföras till transaktionslaget tjänster.

### 3.4.3.3 Dokumentation av internpriser

De flesta ledande I-länder har eller är i färd med att införa regler om dokumentationsskyldighet av internprissättningen för företagen.<sup>81</sup> I RSV:s kontakter med företrädare för näringslivet har de tillfrågade skattekonslterna uppgett att de uppfattar dokumentationen som ett naturligt inslag för de internationellt verksamma företagen eftersom de ofta möts av sådana krav utomlands.<sup>82</sup> RSV:s uppfattning är att även Sverige bör införa uttryckliga krav på dokumentation och att detta inte skulle innebära en alltför stor börda på företagen. Det borde tvärtom sammantaget leda till tids- och effektivitetsvinster för alla parter. Dock bör dokumentationen anpassas till förhållandena i det enskilda fallet. För små och medelstora företag kan dokumentationen begränsas till de typiskt sett fåskaliga transaktioner som genomförs. Större företag med mer omfattande transaktioner bör däremot lämna en mer omfattande dokumentation.

RSV anser att innehållet i dokumentationen bör överensstämma med det innehåll som förordas i OECD:s riktlinjer. Det innebär att dokumentationen bör innehålla en beskrivning av organisationen och strukturen i såväl juridiskt som operationellt hänseende. Upplýsningarna om koncernens legala struktur klarlägger företagets ägarkrets och hur kontrollsambanden ser ut. Genom en operationell beskrivning redovisas hur företaget och företagsgruppen har organiserat sin verksamhet samt vilka marknader som företaget är verksamt på. Företaget bör därvid redogöra för sina aktiviteter och produkter samt även belysa de konkurrensmässiga aspekter som föreligger på den marknad som företaget agerar på. Det bör även framgå om verksamheten är ny, expanderande eller väletablerad.

Vidare bör företaget beskriva flödet av tjänsterna mellan närståendeföretagen. Beskrivningen skall vara sådan att den kan ligga till grund för en värdering av huruvida priser och villkor överensstämmer med armlängdsprincipen. Även muntliga avtal bör dokumenteras. Om det förekommer transaktioner av samma slag med oberoende företag bör även dessa redogöras för.

För transaktionsslaget tjänster uppkommer frågor om huruvida en tjänst har utförts eller tillhandahållits, vilken nytta tjänsten inneburit samt om tjänsten är prissatt enligt armlängdsprincipen.<sup>83</sup> I dokumentationen bör företaget en beskrivning av de tjänster som har utförts, vilken fördelningsnyckel som har använts och varför, kostnadsunderlaget vid fördelningen och uppgift om eventuell vinstpåslag.

Vidare bör en funktionsanalys utarbetas. Beskrivningen bör klarlägga de faktiska funktionerna, riskerna och den resursinsats som har samband med de huvudsakliga kontrollerade transaktionerna. Syftet är att skapa en grund för att identifiera och bedöma jämförbara transaktioner och verksamheter.

---

<sup>81</sup> Se RSV:s Rapport 2003:5, s. 37.

<sup>82</sup> Se RSV:s Rapport 2003:5, s. 26.

<sup>83</sup> En beskrivning av prissättningen av tjänster, se kapitel nedan.

En ekonomisk analys bör tas fram för att kunna bedöma det resultat som härrör från koncerninterna transaktioner. Här framräknas ett ekonomiskt nyckeltal som senare används i jämförbarhetsanalysen. Den har även betydelse för funktionsanalysen. Den ekonomiska analysen bör omfatta budgetberäkningar av intäkter och kostnader samt även historiska data häröver. Både för- och efterkalkyler över de kostnader och intäkter för de tjänster som företaget anskaffar från eller tillhandahåller till närstående företag bör analyseras.

För att kunna avgöra armlängdspriset bör en jämförelseanalys göras. Denna går ut på att söka efter ekonomisk information om jämförbara transaktioner och verksamheter. Om det inte går att finna fullt ut jämförbara transaktioner kan justeringar behöva göras.

Som sista del i dokumentationen skall även valet av den prissättningsmetod som förordas av OECD redovisas.

### **3.5 Avslutande synpunkter**

I dagsläget finns bestämmelser om företagens uppgifts- och medverkansskyldighet i LSK. Dessa regler kompletteras av den civilrättsliga lagstiftningen i BL och ÅRL, som ställer omfattande krav på redovisningen av transaktioner med närstående företag. Dock finns inget krav på att nationella och internationella transaktioner skall delas upp och redovisas var för sig. Detta är ett problem som dels ställer stora krav på kompetensen hos skattemyndigheten, dels utgör det ett dåligt urvalsinstrument vid granskningen av sådana transaktioner. I OECD:s riktlinjer ges en del synpunkter på hur ett bättre urvalsinstrument kan se ut. Detta innebär att skattemyndigheterna kan få ställa krav på att företagen skall tillhandahålla dokumentation av sin internprissättning. Eftersom de flesta I-länder har eller är i färd med att lagstifta om dokumentationskyldighet för företagen är de stora multinationella företagen redan vana vid dokumentationskraven. Det skulle därmed inte innebära en alltför betungande börda för företagen att även Sverige börjar ställa liknande krav. Det skulle dessutom underlätta granskningen av koncerninterna gränsöverskridande transaktioner mellan närståendeföretag för skattemyndigheterna. RSV har därför utfärdat en rapport på uppdrag av regeringen som har till uppgift att utreda behovet av ny lagstiftning samt avge förslag därtill. RSV:s förslag överensstämmer med de synpunkter som OECD har framfört i sina rapporter.

# DEL II

# 4 Dubbelbeskattningsavtalens internprissättningsregler

## 4.1 Inledning

En företagsgrupp som har sina företag i olika länder riskerar att utsättas för ekonomisk dubbelbeskattning av sina inkomster. Detta kan i sin tur leda till att handel mellan länderna försvåras. I syfte att undanröja sådana handels hinder har OECD därför utarbetat ett modellavtal, vilket är avsett att undanröja ekonomisk dubbelbeskattning.<sup>84</sup>

Dubbelbeskattningsavtalen är antingen bilaterala (de flesta) eller multilaterala (det nordiska).<sup>85</sup> I de flesta dubbelbeskattningsavtal som Sverige har ingått med andra stater finns internprissättningsregler intagna. Vanligtvis är dessa utformade i enlighet med art. 9.1 i OECD:s modellavtal. Avtalsreglerna är i huvudsak desamma som reglerna i den svenska korrigeringsregeln i 14:19 IL.<sup>86</sup>

Innebörden av avtalets regler är att den inkomst som skulle ha tillkommit det svenska företaget, men som p.g.a. avvikande avtalsvillkor inte tillkommit detta, skall inräknas i företagets inkomst och därmed beskattas i Sverige.

I art 9.2 i modellavtalet finns en bestämmelse om kompenserande rättelse, för undvikande av ekonomisk dubbelbeskattning. Jag skall försöka utreda vad detta innebär och hur det tillämpas.

Av naturliga skäl kommer jag endast att behandla rekvisiten i modellavtalen, eftersom de olika dubbelbeskattningsavtalen som Sverige har ingått skiljer sig åt. Det skulle vara alltför tidskrävande att gå igenom dessa.

Jag kommer att behandla artikel 9.1 och art. 9.2 i modellavtalet.<sup>87</sup> Artikel 9.1 består av fyra rekvisit; avtalsförhållande, ekonomisk intressegemenskap, avvikande avtalsvillkor och en inkomstminskning. Vart och ett av dessa rekvisit kommer att behandlas under egen rubrik. Artikel 9.2 behandlas under en egen rubrik.

---

84 OECD:s Modellavtal 1977

85 Se Pelin, Lars, Internationell skatterätt ur ett svenskt perspektiv, Lund 2000, s. 109.

86 Se Aldén, Stefan, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten, s. 139.

87 För tolkningsmetoder och tillämpningsanvisningar, se Pelin, Lars, internationell skatterätt ur ett svenskt perspektiv.

## 4.2 Tolkning och tillämpning av dubbelbeskattningsavtal

En koncern råkar ibland ut för en internationell jurisdiktionell dubbelbeskattning, d.v.s. att fler stater än Sverige gör anspråk på att beskatta en viss inkomst eller förmögenhet. För att lösa en sådan konflikt måste Sverige först utreda om det principiellt föreligger skattskyldighet i Sverige enligt de interna reglerna i 3 och 6 kap. IL. Skattskyldigheten kan grundas både på begränsad och på obegränsad skattskyldighet, det viktiga är att inkomsten ifråga skall beskattas i Sverige. Om Sverige inte har något internrättsligt beskattningsanspråk på inkomsten är saken klar och skall inte utredas närmare. Om Sverige däremot har ett internrättsligt beskattningsanspråk löses problemet genom att med hjälp av tillämpligt dubbelbeskattningsavtal undersöka vilken av de involverade staterna som har beskattningsrätten i det konkreta fallet.<sup>88</sup> Lindencrona har myntat uttrycket ”den gyllene regeln” för den grundläggande princip vid tolkningen av dubbelbeskattningsavtal som innebär att ett sådant avtal endast kan begränsa, aldrig utvidga, den beskattningsrätt som tillkommer en stat enligt dess internrättsliga skatteregler.<sup>89</sup>

Ett dubbelbeskattningsavtal är en form av folkrättsligt avtal. De principer som gäller för tolkning av sådana avtal finns i 1969 års Wienkonvention om traktaträtten art. 31-33. Enligt art. 31.1 skall en traktat tolkas ”ärligt i överensstämmelse med den gängse meningen av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrunden av traktatens ändamål och syfte”. Det innebär att en subjektiv tolkningsmetod skall användas. Detta är också den förhärskande uppfattningen i doktrinen,<sup>90</sup> som även får stöd i rättspraxis.<sup>91</sup> Syftet med dubbelbeskattningsavtalen är att undanröja, förhindra eller lindra internationell dubbelbeskattning, förhindra internationell skatteflykt och skattemässig diskriminering samt reglera handräckningsfrågor.<sup>92</sup>

De flesta av de svenska dubbelbeskattningsavtalen bygger på OECD:s Model Tax Convention on Income and on Capital (1992). Till modellavtalet har OECD utarbetat relativt utförliga kommentarer. Kommentarererna ges ut i ett lösbladssystem som revideras kontinuerligt. Modellavtalet med kommentarer utgör en allmänt accepterad rättskälla vid tolkning och tillämpning av dubbelbeskattningsavtal.<sup>93</sup> Den allmänna tolkningsregeln i artikel 3 i modellavtalet finns med i de flesta svenska dubbelbeskattningsavtal.<sup>94</sup> I artikel 3.2 i modellavtalet anges att vissa uppräknade uttryck skall ha den i artikeln angivna betydelsen. Enligt artikel 3.2 anges att de uttryck som inte finns uppräknade eller definieras skall tolkas i enlighet med den interna rätten,

---

<sup>88</sup> Se Pelin, Lars, a.a., s. 125.

<sup>89</sup> Se Lindencrona, Gustaf, Förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtal och intern skatterätt, SvSKT 1992, s. 125.

<sup>90</sup> Se Aldén, Stefan, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten, s. 142.

<sup>91</sup> Se bl.a. RÅ 1987 ref. 162 (Fb)

<sup>92</sup> Se Pelin, Lars, Internationell skatterätt, s. 138.

<sup>93</sup> Se Pelin, Lars, a.a., s. 140 samt Aldén, Stefan, a.a., s. 144.

<sup>94</sup> Se Pelin, Lars, a.a., s. 140.



såvida sammanhanget i avtalet inte kräver annat. I kommentaren till artikeln sägs att man då skall använda sig av en ambulatorisk tolkning, vilket innebär att det är den nationella lag som är i kraft vid tillämpningstidpunkten som skall styra tolkningen.

## 4.3 Modellavtalets korrigeringsregel

### 4.3.1 Inledning

Korrigeringsregeln i modellavtalet finns i dess artikel 9 och har rubriken Företag i intressegemenskap. Endast ett fåtal svenska avtal saknar en korrigeringsregel motsvarande den som finns i modellavtalet.<sup>95</sup> Det finns, som nämnts ovan, fyra rekvisit i modellavtalets artikel 9.1, som i stort sett överensstämmer med den svenska korrigeringsregeln. 1965 års ändring av korrigeringsregeln vidtogs ju för att den svenska regeln skulle överensstämma med modellavtalets rekvisit.<sup>96</sup> Jag kommer här att jämföra avtalets rekvisit med de svenska rekvisiten i korrigeringsregeln.

### 4.3.2 Avtalsförhållande

Den svenska korrigeringsregeln är tillämplig på avtalsförhållanden. Modellavtalet är tillämpligt då det föreligger ”handelsförbindelser eller finansiella förbindelser mellan ett svenskt och ett utländskt företag”. Dessa förbindelser definieras inte i OECD:s kommentarer till modellavtalet. Inte heller rättspraxis eller någon annan rättskälla ger någon vägledning.<sup>97</sup> Dock har det i doktrinen gjorts försök att utreda innebörden av begreppen.<sup>98</sup>

Arvidsson menar att uttrycket ”finansiella förbindelser” i första hand avser koncerninterna lån och liknande förhållanden som innebär att det ena företaget har en skuld till det andra företaget.<sup>99</sup> Uttrycket ”handelsförbindelser” bör enligt Aldén tolkas ganska vidsträckt och omfatta köp och försäljning av alla typer av varor och tjänster.<sup>100</sup> Aldén menar vidare att uttrycket ”förbindelse” i vissa avseenden har en vidare innebörd än det svenska avtalsrekvisitet. Rekvisitetet ”förbindelse” kan då anses vara uppfyllt även då det föreligger någon annan form av rättsförhållande än ett avtalsförhållande mellan det svenska och det utländska företaget. Han nämner som exempel fallet då ett svenskt moderbolag i samband med bildandet av ett helägt utländskt dotterföretag apporterar in egendom till överkurs. Den svenska korrigeringsregeln torde inte vara tillämplig på en sådan transaktion eftersom det inte råder något avtalsförhållande mellan de båda bolagen, men modellavtalets

---

<sup>95</sup> Se Pelin, Lars, a.a., s. 171.

<sup>96</sup> Se ovan i kapitel 1.

<sup>97</sup> Se Aldén, Stefan, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten, s. 148.

<sup>98</sup> Se bl.a. Arvidsson, Richard, Dolda vinstöverföringar.

<sup>99</sup> Arvidsson, Richard, a.a., s. 323 ff.

<sup>100</sup> Aldén, Stefan, Om regelkonkurrens..., s. 148.

korrigeringsregel skulle vara tillämplig eftersom det är en ”finansiell förbindelse”.<sup>101</sup> Dock torde rekvisitet i modellavtalet ha en snävare innebörd än den svenska regeln i fråga om benefika överföringar av egendom, eftersom ”handelsförbindelser eller finansiella förbindelser” grundar sig på onerösa rättshandlingar.<sup>102</sup>

Kretsen av rättssubjekt skiljer sig åt något i modellavtalets art. 9 och i den svenska regeln. Modellavtalet föreskriver att det skall vara fråga om en överföring mellan företag. Enligt artikel 3 i modellavtalet kan ett företag bedrivas av både en juridisk och en fysisk person, vilket innebär att även enskilda näringsidkare omfattas. Det svenska rättssubjektet skall enligt korrigeringsregeln vara en näringsidkare. Kretsen av svenska rättssubjekt är därmed densamma.<sup>103</sup>

Kretsen av utländska rättssubjekt skiljer sig däremot åt i modellavtalet och i korrigeringsregeln. Enligt den svenska regeln kan det utländska subjektet vara såväl en fysisk som en juridisk person. Modellavtalet gäller dock endast mellan företag, vilket innebär att kretsen av utländska rättssubjekt är snävare i avtalet än i den svenska korrigeringsregeln. Konsekvensen av detta är att dubbelbeskattningsavtalen inte kan bli aktuella vid överföringar mellan svensk näringsidkare och utländsk fysisk person.<sup>104</sup>

Men eftersom det skall vara fråga om handelsförbindelser eller finansiella förbindelser innebär detta att även överföringar mellan ett företag och dess filial torde innefattas. Även på denna punkt är kretsen av rättssubjekt vidare i modellavtalet än i den svenska regeln.

### 4.3.3 Ekonomisk intressegemenskap

Intressegemenskap kan grundas både på formellt och informellt beroende. Ifråga om det formella beroendet riktar sig både den svenska regeln och modellavtalets regel mot direkt och indirekt ägande. Detta framgår av korrigeringsregeln och explicit av modellavtalets artikel 9. Det finns inget krav på att det ena företaget direkt eller indirekt äger del i det andra företagens kapital, utan det är tillräckligt att samma personer äger del i båda företagen. Det finns inte heller någon formell gräns för hur stor del i företaget eller dess kapital som skall ägas varken i den svenska normen eller i modellavtalet. Detta innebär att de båda normerna är tillämpliga vid transaktioner såväl mellan moder- och dotterbolag som mellan systerbolag. De båda normerna riktar sig mot såväl direkt och indirekt ägande som direkt och indirekt kontroll av företagen. Det formella beroendet är alltså detsamma i båda normerna.<sup>105</sup>

---

<sup>101</sup> Aldén, Stefan, a.a., s. 148.

<sup>102</sup> Aldén, Stefan, a.a., s. 148.

<sup>103</sup> Arvidsson, Richard, Dolda vinstöverföringar, s. 178.

<sup>104</sup> Arvidsson, Richard, Dolda vinstöverföringar, s. 178 f.

<sup>105</sup> Arvidsson, Richard, a.a., s. 179 f.

När det gäller det informella beroendet rådet det viss osäkerhet huruvida modellavtalets korrigeringsregel inbegriper även dessa fall. Ett informellt beroende föreligger när ett företag är beroende av ett annat företag, t.ex. en ensamåterförsäljare som utan att varken ekonomiskt intressera sig i eller deltagar i ledningen eller övervakningen av det första företaget, men ändå kan utöva inflytande på detta företag. Den svenska normen täcker även dessa fall.<sup>106</sup> Av kommentarerna till artikel 9 framgår att artikeln främst riktar sig mot fall där intressegemenskapen grundar sig på ett koncernförhållande.<sup>107</sup> Det är därför tveksamt om modellavtalet omfattar även transaktioner som grundar sig på ett informellt beroende.<sup>108</sup>

#### 4.3.4 Avvikande avtalsvillkor

Precis som den svenska korrigeringsregeln innehåller även modellavtalets art. 9 ett krav på att avvikelser från armlängdsprincipen skall ha skett för att regeln i modellavtalet skall bli tillämplig. Rekvisitet riktar sig inte mot någon specifik typ av prissättning utan kan tillämpas vid alla typer av över- eller underdebitering. För Sveriges vidkommande måste avtalsvillkoren ge upphov till en inkomstöverföring till utlandet för att korrigeringsregeln skall kunna bli tillämplig. Av naturliga skäl gäller modellavtalets rekvisit överföringar både till och från utlandet. Rekvisitet i den svenska regeln överensstämmer således med modellavtalets regel.

För att den svenska korrigeringsregeln skall bli tillämplig krävs att den oriktiga prissättningen har medfört en nettoinkomstminskning för det svenska företaget. I den svenska lydelsen av dubbelbeskattningsavtalen talas i allmänhet om ”inkomst, som ... skulle ha tillkommit det ena företaget, men som p.g.a. villkoren ifråga inte tillkommit detta”. Aldén menar att eftersom dubbelbeskattningsavtalet talar om inkomst som *inte tillkommit* det svenska företaget, skulle detta tyda på att uttrycket ”inkomst” skulle avse vinstmedel som överförts till utlandet.<sup>109</sup> Detta stöds, enligt hans mening, även av rättsföljdens utformning. Eftersom det i modellavtalet sägs att den uteblivna inkomsten får ”inräknas i detta företags inkomst och beskattas i överensstämmelse därmed”, torde uttrycket ”inkomst” avse det överförande företagets beskattningsunderlag.<sup>110</sup> Det är därför tveksamt om modellavtalets internprissättningsregel innebär ett krav på nettoinkomstminskning hos det svenska företaget. Denna skillnad skulle kunna påverka det svenska företagets möjligheter att vinna gehör för olika former av kvittnings- och kompensationsmöjligheter, eftersom den långtgående helhetssyn som RegR har företagit i internprissättningsmål varit kopplad till den svenska korrigeringsregelns krav på minskad nettoinkomst.<sup>111</sup>

---

<sup>106</sup> Se ovan kapitel 1.

<sup>107</sup> Se OECD:s modellavtal 1977 punkt 1 i kommentarerna till artikel 9.

<sup>108</sup> Se Arvidsson, Richard, a.a., s. 180.

<sup>109</sup> Se Aldén, Stefan, Om regelkonkurrens..., s. 154 f.

<sup>110</sup> Aldén, Stefan, a.a., s. 155.

• <sup>111</sup> Aldén, Stefan, a.a., s. 155.

## 4.4 Möjligheterna till kompenserande rättelse

### 4.4.1 Inledning

Om ett företag i en företagsgrupp får sin inkomst uppjusterad i utlandet innebär detta att företagsgruppens inkomst som helhet blir hårdare beskattad jämfört med den beskattning som skulle ha skett om prissättningen mellan företagen hade varit korrekt. Om det inte sker någon kompenserande rättelse här i Sverige blir koncernen utsatt för en ekonomisk dubbelbeskattning. Den oriktiga prissättningen behöver ju inte ha varit medveten eller ha skett i skatteflyktsyfte. Men oavsett anledningen till den felaktiga prissättningen blir en och samma inkomst utsatt för en ekonomisk dubbelbeskattning. I de flesta dubbelbeskattningsavtal som Sverige har ingått finns därför art. 9.2 som innebär att företaget skall kunna få en kompenserande rättelse för att undanröja den uppkomna ekonomiska dubbelbeskattningen. Jag kommer att gå igenom de möjligheter till kompenserande rättelse som finns i dubbelbeskattningsavtalen i avsnitt 4.4.2.. Dock finns problem med att lösa dessa tvister och därför har medlemsländerna inom EU ingått en konvention om skiljedom i internpristvister. Innebörden av denna konvention går jag igenom i avsnitt 7.2.

### 4.4.2 Artikel 9.2 i OECD:s modellavtal

Om en uppjustering av inkomsten har skett i en stat med vilket Sverige saknar dubbelbeskattningsavtal kan någon kompenserande rättelse inte ske, då det saknas skatterättslig grund härför. Det svenska bolaget kan inte heller få avdrag för eller avräkning av utländsk skatt, eftersom det är fråga om ekonomisk dubbelbeskattning.

Syftet med dubbelbeskattningsavtalen är, som nämnts inledningsvis, att undanröja dubbelbeskattning. Om det finns ett sådant avtal mellan Sverige och den andra staten kan det finnas en möjlighet till undanröjande av dubbelbeskattningen. I de flesta avtal finns i art. 9.2 en bestämmelse om kompenserande rättelse. Detta innebär att då ett företags inkomst har justerats uppåt i enlighet med korrigeringsregeln i staten A, samtidigt som inkomsten har beskattats i staten B, skall denna stat B göra en kompenserande rättelse av beskattningen. Detta skall dock göras endast om staten B finner att uppjusteringen i den förstnämnda staten är berättigad såväl i princip som i fråga om beloppet. Det anges inte hur en kompenserande rättelse skall ske, utan det är upp till varje stat att själv bestämma hur tillvägagångssättet skall se ut. De avtalsslutande länderna skall försöka lösa beskattningsfrågan genom förhandlingar, men det finns ingen skyldighet för staterna att nå konsensus. En av svårigheterna med att nå en överenskommelse kan vara att myndigheten i stat B inte godtar den dokumentation som myndigheten i stat A har grundat sin bedömning på, även om denna överensstämmer med de krav

som ställs i stat A:s lagstiftning. Därmed finns heller ingen garanti för att dubbelbeskattningen undanröjs.

Bestämmelsen om kompenserande rättelse kan se olika ut i de olika dubbelbeskattningsavtalen. Det är inte alltid som avtalsbestämmelsen om vinstjustering innehåller en skyldighet att utföra en kompenserande rättelse.<sup>112</sup> Men eftersom syftet med dubbelbeskattningsavtalen är att undanröja dubbelbeskattning, finns det i avtalens art. 25 bestämmelser om ömsesidig överenskommelse. Denna innebär att staterna har förbundit sig att försöka undanröja beskattning som strider mot avtalet och att de därvid genom förhandlingar skall försöka att lösa beskattningsfråga. Inte heller i detta fall finns en skyldighet för staterna att komma överens. Ett svenskt bolag som vill få rättelse på detta vis har att vända sig till Finansdepartementet med sin begäran. Det är upp till departementet att själv ta ställning till om det finns skäl att ta upp förhandlingar med den andra staten. Departementet kan även medge rättelse utan förhandling om den finner det befogat.<sup>113</sup>

OECD har i sin rapport *Transfer Pricing and Multinational Enterprises, Three Taxation Issues*, tagit upp frågan om kompenserande rättelse. OECD menar att de multinationella företagen själva bär ansvaret för den dubbelbeskattning som kan uppkomma efter en inkomstkorrigering. Staterna skall därvid inte tvingas att medge en kompenserande rättelse. Istället rekommenderas myndigheterna i de berörda staterna att vidta de åtgärder som är möjliga för att uppnå en ömsesidig överenskommelse.<sup>114</sup> Men prissättningsfrågor är mycket komplicerade och svårbedömda. För att komma till rätta med de problem och brister som finns i samband med förfarandet ömsesidiga överenskommelser har det internationellt föreslagits att man skall inrätta ett skiljedomsförfarande. Dock har detta inte skett ännu inom OECD.

## 4.5 Avslutande synpunkter

Ett dubbelbeskattningsavtal är ett hjälpmedel för att lösa en konflikt angående jurisdiktionell dubbelbeskattning. Ett dubbelbeskattningsavtal kan endast begränsa den beskattningsrätt som en stat har enligt sin interna skattelagstiftning, den s.k. ”gyllene regeln”. Det torde, enligt min mening innebära att i de fall modellavtalets lydelse är vidare än den svenska, kommer det svenska beskattningsanspråket att begränsas. I modellavtalet finns en korrigeringsregel, vilken den svenska korrigeringsregeln i stort sett överensstämmer med. Dock finns skillnader mellan reglerna, vilket kan få den konsekvensen att en inkomst i vissa fall blir jurisdiktionellt dubbelbeskattad. För att modellavtalet skall vara tillämpligt vid en internprissättningssituation skall de fyra rekvisiten i korrigeringsregeln vara uppfyllda. Den svenska regeln är tillämplig på avtalsförhållanden, medan modellavtalet då det

---

<sup>112</sup> Se Arvidsson, Richard, s. 187 f.

<sup>113</sup> Se Arvidsson, Richard, s. 188.

<sup>114</sup> Se 1984 års rapport, p. 115 a) iii.

föreligger handelsförbindelser eller finansiella förbindelser mellan företagen. Modellavtalets tillämpningsområde är därmed vidare. Att lydelsen är vidare i modellavtalet än i den svenska lagen kan få den beskattningsekonskvensen att om ett utländskt företag använder sig av avvikande avtalsvillkor gentemot sin filial belägen i Sverige, kan företaget få sin inkomst uppjusterad i sitt hemvistland och filialens inkomst med motsvarande belopp inte kan beskattas i Sverige. Den ”gyllene regeln” begränsar därmed Sveriges rätt att beskatta den inkomsten. Det utländska företaget kan då få till stånd en kompenserande rättelse och få sin inkomst justerad. Kretsen av de utländska rättssubjekten är däremot snävare i modellavtalet och träffar enbart utländska företag. Överföringar mellan en svensk näringsidkare och en utländsk fysisk person träffas därmed inte av fördelningsregeln i modellavtalet, utan riskerar att råka ut för juridisk dubbelbeskattning, eftersom både Sverige och den andra staten då kan behålla sin beskattningsrätt, och justering av inkomsten inte kan ske. Ifråga om den ekonomiska intressegemenskapen är den svenska regeln tillämplig i fall då intressegemenskapen grundas på ett informellt beroende. Det är tveksamt om en sådan intressegemenskap omfattas av modellavtalets regel och även i det fallet finns risk för dubbelbeskattning.

I art. 9.2 i modellavtalet finns en regel som innebär att ett företag som fått sin inkomst uppjusterad skall ha möjlighet till en kompenserande rättelse för att undanröja dubbelbeskattningen. Problemet med denna regel är att en stat inte behöver medge en kompenserande rättelse om staten inte finner uppjusteringen i den andra staten berättigad. Staterna skall försöka att lösa skatte tvisten genom förhandlingar, men det finns ingen skyldighet för dem att komma överens. Det kan vara svårt för två olika stater att komma överens, då kraven på dokumentation skiljer sig åt. Även om dokumentationskraven är likartade kan de data som finns i dokumentationen ge upphov till olika tolkningsresultat, vilket då kan innebära att staterna inte kan komma överens i frågan.

# 5 Armlängdsprincipen

## 5.1 Inledning

Den 14 december 1960 i Paris, skrev 20 länder, däribland Sverige, på en gemensam konvention och bildade därmed OECD (the Organisation for Economic Co-operation and Development). Arbetet inom OECD skall leda till största möjliga ekonomiska tillväxt för att gynna arbetsmarknaden och höja levnadsstandarden i medlemsländerna samtidigt som en stabil ekonomi vidmakthålls, för att kunna utveckla världsekonomin.<sup>115</sup> För att uppnå dessa mål arbetar OECD bl.a. med att försöka harmonisera ländernas skatteregler i syfte att undvika dubbelbeskattningssituationer för företag som etablerar sig över nationsgränserna. Arbetet har lett fram till OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (modellavtalet) samt tre rapporter om Transfer Pricing. Den första rapporten, Transfer Pricing and Multinational Enterprises, publicerades 1979. Rapporten behandlade främst armlängdsprincipen och de av medlemsländerna accepterade och rekommenderade metoderna för att komma fram till ett armlängdspris vid internprissättning. 1984 kom nästa rapport med samma namn och med tillägget Three Taxation Issues. En av frågorna handlade om koncerngemensamma tjänster. 1995 kom Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (fortsättningsvis Guidelines).

## 5.2 OECD:s rapporter på internprissättningsområdet

### 5.2.1 Allmänt

Guidelines är en revidering och en kompilation av de tidigare rapporterna samt en uppdatering av dessa för att de skall svara mot dagens verklighet. Anledningen är att den roll som multinationella företagsgrupper spelar på världsmarknaden har ökat dramatiskt de senaste åren.<sup>116</sup> Tillväxten av multinationella koncerner innebär specifika praktiska problem för både företagsgrupper och skattemyndigheter att bestämma allokeringen av inkomster och utgifter, eftersom företagsgrupperna är så väl integrerade med varandra.<sup>117</sup> Om en multinationell företagsgrupp är tvungen att iakttä lagar och administrativa regler som kanske varierar från land till land skapar detta ytterligare problem. Det kan innebära en större börda för företagsgrupperna som leder till högre kostnader än för företag som enbart är verksamma i en stat.<sup>118</sup> Samtidigt är länderna tvungna att bevaka sin rätt att beskatta inkom-

---

<sup>115</sup> Artikel 1 Pariskonventionen.

<sup>116</sup> Guidelines, Preface p. 1.

<sup>117</sup> Guidelines, Preface p. 2.

<sup>118</sup> Guidelines, Preface p. 3.

ter som uppkommit inom deras skattejurisdiktion. Ett praktiskt problem är dock att kunna bestämma hur allokeringen av inkomsten eller utgiften skall ske, eftersom det kan vara problematiskt att nå information från andra stater.<sup>119</sup>

Guidelines skall därför vara till hjälp för både skattemyndigheter och företag att hitta ömsesidigt tillfredsställande lösningar på internprissättningsfrågor och därmed reducera antalet konflikter mellan skattemyndigheter och företag för att kunna undvika dyrbara rättsprocesser.<sup>120</sup> Både medlemsländer och företag uppmanas att följa Guidelines vid den skattemässiga utvärdering av huruvida deras internprispolicy överensstämmer med armlängdsprincipen. Skattemyndigheterna uppmanas att ta hänsyn till företagets kommersiella bedömning av tillämpningen av armlängdsprincipen vid sin granskning av internationella transaktioner och att detta skall ligga till grund för deras analys.<sup>121</sup>

Till skillnad från de tidigare rapporterna utges Guidelines i ett lösbladssystem. Anledning är att Guidelines fortlöpande skall uppdateras och revideras.<sup>122</sup> Guidelines innehåller för närvarande (september 2003) följande kapitel:

Glossary

Chapter I: The Arm's Length Principle

Chapter II: Traditional Transaction Methods

Chapter III: Other Methods

Chapter IV: Administrative Approaches to Avoiding and Resolving Transfer Pricing Disputes

Chapter V: Documentation

Chapter VI: Special Considerations for Intangible Property

Chapter VII: Special Considerations for Intra-group Services

Som nämnts ovan har RegR i RÅ 1991 ref. 107 konstaterat att man vid bedömningen av om en prissättning är korrekt, normalt kan använda sig av de beräkningsmetoder som rekommenderas av OECD: "de riktlinjer som läggs fram i OECD-rapporten visserligen inte är bindande för de svenska skattemyndigheterna men att rapporten, som inte står i strid med 43 § 1 mom KL (14:19-20 IL), ger en god och välbalanserad belysning av den problematik som det här gäller."<sup>123</sup>

I detta avsnitt kommer jag dock endast att behandla de tre första kapitlen som handlar om armlängdsprincipen och metoderna för fastställande härav.

---

<sup>119</sup> Guidelines, Preface p. 4

<sup>120</sup> Guidelines Preface p. 15.

<sup>121</sup> Guidelines Preface p. 16.

<sup>122</sup> Guidelines Preface p. 19.

<sup>123</sup> Sid. 356 i rättsfallet.



## 5.2.2 Armlängdsprincipen

Enligt Guidelines bör armlängdsprincipen vara internationell standard vid gränsöverskridande koncerninterna transaktioner. Guidelines uttalar vidare att armlängdsprincipen är den internationella internprissättningsstandard som OECD:s medlemsstater har kommit överens om och som bör användas av både skattemyndigheter och företag.<sup>124</sup>

När oberoende företag handlar med varandra bestäms deras kommersiella och finansiella villkor av marknaden och konkurrensen där. Men när företag i en företagsgrupp handlar med varandra påverkas inte deras kommersiella och finansiella villkor i samma utsträckning av marknadskrafterna. Detta gör att det kan vara svårt att bestämma ett korrekt armlängdspris. Trots det skall skattemyndigheterna inte automatiskt utgå från att multinationella koncerner försöker manipulera sina vinster.<sup>125</sup>

När det gäller definitionen av armlängdsprincipen hänvisar Guidelines till artikel 9 st 1 i OECD:s modellavtal från 1992.<sup>126</sup> Modellavtalets definition skiljer sig inte mycket från definitionen i 14:19 IL<sup>127</sup> och man torde därmed kunna säga att Sverige definierar armlängdsprincipen och förutsättningarna på samma sätt som OECD.

Även om armlängdsprincipen är internationell standard finns det viss förståelse för att det i vissa fall kan vara svårt och komplicerat att tillämpa armlängdsprincipen. Så kan vara fallet då multinationella företag är verksamma med integrerad tillverkning av specialiserade varor, med unika immateriella rättigheter och/eller med att tillhandahålla specialiserade tjänster.<sup>128</sup> Utgångspunkten för fastställande av ett armlängdspris är de kostnader som uppstår vid framtagandet av en tjänst, främst ligger löner i denna kostnad..

Armlängdsprincipen kräver i de flesta situationer en utvärdering av transaktioner med eller mellan oberoende parter och en jämförelse av dessa transaktioner med koncerninterna transaktioner. Ett problem med armlängdsprincipen är dock att företag i gemenskap ibland gör transaktioner som oberoende företag inte skulle göra. Det finns i ett sådant fall inga transaktioner hos oberoende företag som den koncerninterna transaktionen kan jämföras med. Men även om sådana transaktioner förekommer kan det ofta vara svårt att få tag på adekvat information härom.<sup>129</sup>

Vid flera tillfällen uttalas i Guidelines att internprissättning inte är en exakt vetenskap, vilket innebär att stora krav ställs på gott omdöme från både företagens och skattemyndigheternas sida.

---

<sup>124</sup> Guidelines p. 1.1.

<sup>125</sup> Guidelines p. 1.2.

<sup>126</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital.

<sup>127</sup> För närmare belysning av OECD:s modellavtal och 14:19 IL se respektive avsnitt.

<sup>128</sup> Guidelines p. 1.5.

<sup>129</sup> Guidelines p. 1.10.

## 5.2.3 Tillämpning av armlängdsprincipen

### 5.2.3.1 Faktorer för att bestämma jämförbarhet

Vid tillämpningen av armlängdsprincipen skall man utgå från villkoren i en koncernintern transaktion och jämföra dessa med de villkor som föreligger mellan oberoende parter. För att en sådan jämförelse skall kunna göras krävs att de ekonomiskt betydelsefulla särdragen i de jämförda transaktionerna är tillräckligt jämförbara, och eventuella skillnader inte inverkar materiellt sett. I det fall dessa särdrag inte är jämförbara måste justeringar göras för att prissättningen av den koncerninterna transaktionen skall kunna bli jämförbar med den oberoende transaktionen. Det är även så att ju fler justeringar som krävs för att komma fram till ett armlängdspris, desto sämre blir jämförbarheten.<sup>130</sup> Detta innebär att det inte går att använda icke-justerad vinststatistik från en viss bransch som jämförelsematerial.<sup>131</sup>

De faktorer som påverkar jämförbarheten mellan transaktioner är bl.a. tjänstens särdrag, parternas funktioner, kontraktsvillkor, ekonomiska omständigheter och affärsstrategier. Likheterna i tjänstens särdrag har störst betydelse vid jämförelser mellan koncerninterna transaktioner och oberoende transaktioner och mindre betydelse vid jämförelse av vinstmarginaler.<sup>132</sup> De viktigaste särdragen för koncerninterna tjänster kan sägas vara tjänstens form och inriktning. När det gäller tjänster bör närståendetransaktionen och jämförelsetransaktionen avse tjänster av ungefär samma slag och tillhandahållas i ungefär samma utsträckning. Hänsyn bör även tas till anläggningstillgångar och risker.<sup>133</sup>

### 5.2.3.2 Funktionsanalys

Utöver jämförbarhetsanalysen måste även en funktionsanalys genomföras. I en funktionsanalys försöker man att identifiera och jämföra de ekonomiska särdrag som en oberoende transaktion har. Det är endast de mest betydelsefulla funktionerna som bör identifieras och jämföras. Om det finns väsentliga skillnader i transaktionerna som påverkar priset måste justeringar göras för att transaktionerna skall kunna jämföras. Relevanta funktioner att jämföra kan vara vilken part som tillhandahåller t.ex. service, inköp, distribution, marknadsföring och reklam, transporter, finansiering samt management. Även här vägs faktorer in som t.ex. vilka tillgångar som används samt vilken part som står för olika risker i transaktionen.

Som en del av funktionsanalysen skall även en analys av kontraktsvillkoren göras. Då det finns ett skriftligt kontrakt bör analysen avse huruvida avtals

---

<sup>130</sup> Guidelines p. 1.15.

<sup>131</sup> OECD:s Guidelines, p. 1.16.

<sup>132</sup> Se a.a., sid 268.

<sup>133</sup> Se von Koch, OECD:s nya riktlinjer..., sid. 268

avtalsvillkoren uppfylls. Om inget skriftligt kontrakt finns skall parternas agerande ligga till grund för bedömningen.<sup>134</sup>

### 5.2.3.3 Andra faktorer

Även andra faktorer bör beaktas vid bedömningen av jämförbarheten i transaktioner mellan oberoende parter. Bl.a. bör man beakta på vilken marknad som närståendetransaktionen har ägt rum. Jämförelsetransaktionen bör ha ägt rum på samma geografiska belägenhet, storleken på marknaden bör vara likartad liksom konkurrenssituationen.

Även likheter mellan affärsstrategier bör beaktas. Detta är ett svårtillämpat jämförelsekriterium, men det är betydelsefullt eftersom olikheter härvid kan innebära att transaktionerna inte är jämförbara. En affärsstrategi är olika aspekter som påverkar företagets dagliga beteende, t.ex. den syn man har på diversifiering, riskaversion, politiskt risktagande etc. En särskilt svår fråga är den om beaktande av s.k. market penetration som ett led i en affärsstrategi. Det kan t.ex. vara att priset på en tjänst eller vara sätts lägre än annars i syfte att vinna marknadsandelar. I Guidelines anges att hänsyn visserligen kan tas till en sådan oriktig prissättning, men belyser samtidigt de problem som kan uppstå. Ett av problemen är att närståendetransaktionen kan ha ägt rum under en tid då tjänsten introduceras på den nya marknaden medan jämförelsetransaktionen ägt rum under en annan tidsperiod. Om man godtar att företaget följer en sådan affärsstrategi som är menad att följas av en senare prishöjning till armlängdspriset så fort marknaden är penetrerad, kan det senare, av processuella skäl, bli problem med att komma tillbaka för det fall närståendeföretaget inte håller fast vid sin affärsstrategi.<sup>135</sup> Guidelines beskriver även i större utsträckning än i 1979 års rapport olika sätt att undersöka om och på vilket sätt närståendeföretaget faktiskt tillämpar introduktionspriser som ett led i en planlagd affärsstrategi.<sup>136</sup> I Guidelines uttalas att skattemyndigheterna i normalfallet har att utgå från den verkliga faktiska transaktionen, såsom den har genomförts av företagen, samt att skattemyndigheten bör använda sig av de metoder som företagen har använt sig av. Förutsättningen är dock att metoderna överensstämmer med de metoder som beskrivs i Guidelines. Endast undantagsvis kan skattemyndigheterna bortse från den verkliga transaktionen och ersätta denna med en annan. Guidelines anger två fall då det kan vara både lämpligt och berättigat. Det ena fallet är då den ekonomiska innebörden av en transaktion avviker från dess form. Skattemyndigheten kan då omkategorisera transaktionen i enlighet med dess ekonomiska innehåll, s.k. substance over form, t.ex. då ett lån i realiteten utgör eget kapital.<sup>137</sup> I det andra fallet kan visserligen form och innebörd överensstämma, men närståendeavtalet i sin helhet avviker från vad oberoende företag, agerande på ett kommersiellt rationellt sätt, skulle ha överens-

---

<sup>134</sup> Se a.a., sid. 268.

<sup>135</sup> Guidelines p. 1.34.

<sup>136</sup> Guidelines p. 1.34-1.35.

<sup>137</sup> Guidelines p. 1.37.

kommit, och att dessa åtgärder i praktiken gör det omöjligt för skattemyndigheterna att bestämma ett korrekt armlängdspris. Guidelines nämner som exempel ett avtal där alla immateriella rättigheter till avkastningen av framtida forskning säljs mot en engångsköpeskilling. Vid armlängdsprövningen skulle ett sådant avtal kunna justeras till att behandlas som ett vanligt avtal om uppdragsforskning.<sup>138</sup>

Inte sällan innefattar ett avtal flera olika prestationer samtidigt, så kallade paketöverenskommelser. Guidelines uttalar klart att för att uppnå den mest precisa uppskattningen av marknadsvärdet måste utgångspunkten vara att transaktionerna i varje delmoment skall bedömas för sig för att komma fram till ett armlängdspris.<sup>139</sup> Detta är dock inte möjligt alltid, då transaktionerna är så intimt förknippade med varandra att de inte går att utvärdera var för sig. Så kan vara fallet vid långtidskontrakt avseende tillhandahållande av tjänster. Samtidigt som det finns individuellt kontrakterade transaktioner som inte kan utvärderas separat finns det andra transaktioner där kontrakten har paketerats och där varje transaktion måste utvärderas separat. Ett multinationellt företag kan för ett totalpris t.ex. åta sig att tillhandahålla olika tekniska och administrativa tjänster till ett närstående företag och t.o.m. sälja eller hyra ut produktionsmedel till detta företag. I vissa fall kan det då vara omöjligt att utvärdera transaktionerna som en enhet och de måste då brytas ut och bedömas separat. Efter att ha bedömt prissättningen av de i paketet ingående transaktionerna var för sig, bör skattemyndigheterna i ett sådant fall ändå bedöma om priset för hela paketet sett som en helhet är marknadsmässigt.<sup>140</sup>

Internprissättning är ingen exakt vetenskap, vilket är allmänt accepterat. Detta innebär att det är mycket svårt att fastställa ett marknadsmässigt pris. Även vid tillämpningen av en metod för att fastställa priset på en tjänst kan man få fram flera priser satta mellan oberoende företag som per definition utgör ett armlängdspris. Vid tillämpningen av flera metoder samtidigt leder detta till flera armlängdspriser och därmed ett intervall av värden, där alla värden är ungefärligen lika tillförlitliga. I ett sådant fall skall det pris som uttagits i närståendetransaktionen accepteras om det befinner sig inom intervall.<sup>141</sup> Om användandet av en eller flera metoder leder till ett intervall av värden bör man bortse från de värden som markant avviker från övriga värden eftersom detta kan tyda på att de data som använts kanske inte är helt tillförlitliga.

För att de fakta och omständigheter som är hänförliga till en viss transaktion skall kunna tolkas på ett tillfredsställande sätt kan det var lämpligt att utvärdera data som är hänförliga till både aktuellt år och till tidigare år. Flerårsdata är också användbara för att få information om verksamheten och produktcykler. Detta kan visa t.ex. på händelser och förhållanden tidigare år som påverkar prissättningen för senare år. I vissa fall kan även data från

---

<sup>138</sup> Guidelines p. 1.37.

<sup>139</sup> Guidelines p. 1.42.

<sup>140</sup> Guidelines p. 1.42.

<sup>141</sup> Guidelines p. 1.48.

efterföljande år vara relevanta. Dock uppmanas skattemyndigheterna i Guidelines att inte använda sig av eftersyn.

Ett armlängdspris på en tjänst kan vara för högt, men en upptaxering skall ändå inte ske om den skattskyldige kan hävda att en annan tjänst eller vara sålts till ett för lågt pris, en s.k. kvittningsinvändning. Avsiktliga kvittningsinvändningar bör enligt Guidelines accepteras och marknadspriset på kvittningsinvändningen skall då användas.<sup>142</sup>

Ett koncernföretag som löpande redovisar förluster medan koncernen som helhet redovisar vinster kan skäligen misstänkas få för lite ersättning för sina prestationer i förhållande till den nytta som företaget bidrar med. Det kan då finnas skäl för skattemyndigheterna att granska koncernens internprissättning. Dock kan förlusterna vara ett led i en medveten affärsstrategi där exceptionellt låga priser på sikt skall leda till ökade marknadsandelar. En sådan affärsstrategi kan godtas, men endast under en begränsad tid. Uppskattningen av hur lång denna period skall få vara kanske kan bedömas med hjälp av en jämförelse med hur oberoende företag agerar på den specifika marknaden.

Även annan lagstiftning kan påverka bedömningen av armlängdspriset för den specifika marknaden. Sådan lagstiftning kan vara t.ex. priskontroll eller särskilda bestämmelser avseende räntor och management fees.

OECD konstaterar att det inte finns en internprissättningsmetod som är allena saliggörande. Man konstaterar att skattemyndigheterna bör avstå från att göra små eller marginella justeringar. OECD godtar också att multinationella företag använder sig av prissättningsmetoder som inte finns angivna i Guidelines under förutsättning att de priser som man kommer fram till överensstämmer med armlängdsprincipen. Företagen bör då vara beredda på att tillhandahålla dokumentation om hur armlängdspriset har bestämts.

Armlängdsprincipen kräver inte att flera metoder används för att komma fram till ett armlängdspris. Men det kan finnas situationer då man måste inta en mer flexibel inställning och där det kan vara användbart eller rent av lämpligt att använda sig av flera metoder för att komma fram till ett armlängdspris.

## **5.3 Internprissättningsmetoder**

### **5.3.1 Inledning**

Det finns fem olika metoder för att komma fram till ett armlängdspris. De delas upp i två grupper, de traditionella transaktionsbaserade metoderna och de s.k. vinstmetoderna, eller övriga metoder. Dessa två grupper delas upp i

---

<sup>142</sup> Guidelines p. 1.60.

ytterligare grupper. De traditionella transaktionsbaserade metoderna är marknadsprismetoden, återförsäljningsprismetoden och kostnadsplusmetoden. Vinstmetoderna är flera, men OECD finner att endast två av dessa metoder är förenliga med armlängdsprincipen. De två metoderna betecknas vinstfördelningsmetoden och nettomarginalmetoden. Dessa metoder har sin grund i den vinst som uppstår i en specifik koncernintern transaktion.

OECD anger ingen prioritetsordning mellan metoderna. Det konstateras att ingen metod passar för alla situationer, men menar också att det i allmänhet går att välja en metod som bättre än de andra ger ett mer rättvisande armlängdspris. Det står som sagt den skattskyldige fritt att välja andra metoder än de angivna för att bestämma ett internpris.

Metoderna är tillämpliga på alla typer av transaktioner.

### **5.3.2 Traditionella transaktionsbaserade metoder**

#### **5.3.2.1 Allmänt**

Som nämnts ovan består de traditionella transaktionsbaserade metoderna av marknadsprismetoden, återförsäljningsmetoden och kostnadsplusmetoden. Marknadsprismetoden är den mest direkta metoden där tyngdpunkten ligger på att finna jämförbara transaktioner, främst ifråga om varutransaktioner. De övriga två metoderna är indirekta metoder där fokus istället ligger på betydelsen av en funktionsanalys.

#### **5.3.2.2 Marknadsprismetoden**

Denna metod utgår från en jämförbar oberoende transaktion. Jämförbarheten gäller kvalitet, kvantitet, geografi, tidpunkten, led (t.ex. detaljhandelsled), risker, kredittider, säkerheter, o.dyl.<sup>143</sup> För att transaktionen skall vara jämförbar skall det inte finnas någon skillnad mellan den oberoende transaktionen och närstående transaktionen, eller också skall det vara möjligt att justera dessa skillnader. Dock kan det vara problematiskt att justera skillnaderna mellan transaktionerna. Det skall vara rimligt korrekta justeringar som skall kunna göras för att eliminera de materiella effekterna av dessa skillnader.<sup>144</sup>

Guidelines uttrycker tydligt svårigheterna med att tillämpa marknadsprismetoden. För det första måste tjänsterna som transaktionerna avser vara likartade. För det andra måste det vara fråga om en ekonomiskt jämförbar situation, vilket innebär att tjänsterna måste ha sålts på ekonomiskt jämförbara marknader. Tjänsterna måste ha tillhandahållits på samma nivå i kedjan mellan tillhandahållare och slutkonsument. OECD menar dock, trots svårig-

---

<sup>143</sup> Se Pelin, Lars, Internationell skatterätt – ur ett svenskt perspektiv, Lund 2000, s. 80.

<sup>144</sup> Nils von Koch, OECD:s nya riktlinjer för internprissättning, SN 1996, s.271.

heterna med att göra rimliga korrekta justeringar, att marknadsprismetoden inte rutinmässigt bör frångås till förmån för andra metoder. Marknadsprismetoden är trots allt den mest direkta metoden att fastställa ett armlängdspris. Stora ansträngningar bör därför göras för att justera jämförda data så att metoden kan användas. I Guidelines anges att marknadsprismetoden är särskilt användbar då oberoende företag tillhandahåller samma tjänst som tillhandahålls mellan närstående företag.

### 5.3.2.3 Återförsäljningsprismetoden

Utgångspunkten för återförsäljningsprismetoden är det pris som har åsatts en tjänst vid försäljningen från ett företag inom koncernen till en oberoende köpare. Återförsäljningspriset reduceras sedan med en lämplig bruttovinst, en s.k. bruttovinstmarginal, vilken skall motsvara det pålägg som återförsäljaren måste ta ut för att täcka sina driftskostnader samt för att göra en rimlig vinst. Metoden är enligt Guidelines mest tillämplig vid ren återförsäljning utan någon vidarebearbetning där återförsäljaren tillför varan något större värde. Men metoden kan användas även för beräkandet av armlängdspriser på tjänster.

Med en bruttovinstmarginal avses ett vinstpåslag som kan jämföras med ett vinstpåslag som förekommer mellan oberoende företag. Ett sådant påslag kan finnas antingen i en transaktion som närstående företaget har företagit med ett oberoende företag, eller i en transaktion mellan helt oberoende företag. Det kan dock vara svårt att fastställa bruttovinstmarginalens storlek. OECD påpekar att monopolföretag samt återförsäljningsföretag som vid sidan av själva återförsäljningen svarar för paketring och marknadsföring kan lägga på en större vinstmarginal än andra företag.

Även ifråga om bruttovinstmarginalen är det viktigt att ingen av skillnaderna mellan de jämförda transaktionerna eller mellan de företag som genomfört transaktionerna kan inverka materiellt på bruttovinstmarginalen. Om skillnader trots allt finns skall rimligt korrekta justeringar kunna göras för att eliminera de materiella effekterna av dessa skillnader.

Det finns dock flera olika omständigheter som man bör ta hänsyn till vid jämförelsen. Jämförelsen skall avse de kostnader som återförsäljaren har. Därför är det viktigt att de funktioner som återförsäljaren utför är så lika som möjligt. Funktionerna rör risktagande, marknadsföringsaktiviteter, m.m.

Följande exempel illustrerar tillämpningen av återförsäljningsmetoden:<sup>145</sup>

Exempel 1: Ett moderföretag säljer en vara eller tillhandahåller en tjänst till ett dotterbolag för 16. Det oberoende återförsäljningspriset är 22. Med en normal bruttovinstmarginal om 40 % blir armlängdspriset 13.2 (22-8.8)

---

<sup>145</sup> Exemplet är hämtade från Pelin, Lars, Internationell skatterätt, s. 81f.

istället för 16. Moderbolaget har därvid tillämpat överpris för sin tjänst. Om dotterbolaget är svenskt yrkar detta avdrag för kostnaden 16, men skall endast medges avdrag för kostnaden 13.2.

Exempel 2: Ett utländskt bolag A köper en tillgång för 100 000 kr av sitt svenska moderbolag B. Produkten tillverkas endast av B och säljs endast till A. A säljer tillgången vidare till en oberoende köpare för 200 000 kr. Med en normal bruttovinstmarginal om 40 % blir vinstpåslaget för bolag A 80 000 kr och B:s inkomst skall därvid uppjusteras med 20 000 kr.

#### 5.3.2.4 Kostnadsplusmetoden

Kostnadsplusmetoden anses vara lämpligast bl.a. vid tillhandahållandet av tjänster, men är tillämplig även vid varutillverkning. Ifråga om varutillverkning är metoden lämpligast då varans värde har ökat genom fysisk bearbetning eller vid tillförande av immateriella rättigheter såsom varumärke. Det kan vara fråga om legotillverkning eller renodlade tillverkningsföretag.

Metoden är speciellt lämpad för koncerninterna tjänster och utgår då från tjänstetillhandahållarens kostnader för den tjänst som sålts till ett närstående företag. Först skall därför produktionskostnaden, eller lönekostnaden, fastställas, för att därefter lägga på ett jämförbart vinstpåslag. Vinstpåslaget kallas här för nettovinstmarginal.

Dock finns vissa praktiska problem och tillämpningssvårigheter med denna metod, bl.a. med att bestämma kostnadsbasen.<sup>146</sup> Det är viktigt att kostnadsbasen analyseras noggrant. Både direkta och indirekta kostnader skall beaktas.<sup>147</sup> Vid denna analys måste beaktas även de redovisningsprinciper som används av jämförelseföretaget.<sup>148</sup> Vilka kostnader som kan anses ingå i kostnadsbasen kan skilja sig åt mellan staterna vilket därmed kan ge upphov till dubbelbeskattning.<sup>149</sup> Det är även viktigt att analysera faktorer såsom kapacitet, teknologi som ägs av företaget, volym/omsättning och den geografiska marknaden, som skall vara jämförbara eller att skillnaderna rimligen kan justeras.<sup>150</sup>

De omständigheter som är relevanta vid bedömningen av huruvida vinstpåslaget är jämförbart, är desamma som vid bedömningen av en jämförbar bruttovinstmarginal. Ett jämförbart vinstpåslag skall alltså vara detsamma som har använts av samme producent vid transaktioner med en oberoende köpare, eller vid transaktioner mellan två helt oberoende företagare. Transaktionen är jämförbar då ingen av skillnaderna mellan de jämförda transaktionerna eller mellan de företag som genomför transaktionerna kan inverka

---

146 Nils von Koch, OECD:s nya riktlinjer för internprissättning, SN 1996, s. 272.

147 Se RSV:s Rapport 1990:1, s. 69.

148 PricewaterhouseCoopers, International Transfer Pricing 2001, s. 22

149 Se RSV:s RAPPORT 1990:1, S. 69.

150 PricewaterhouseCoopers, International Transfer Pricing 2001, s. 22.



materiellt på vinstpåslaget, eller då skillnaderna kan justeras rimligen och korrekt för att eliminera de materiella effekterna av skillnaderna. Vanligen behövs färre justeringar vid användandet av denna metod än vid användandet av marknadsprismetoden. Ett problem med denna metod är att den garanterar vinst, vilket ju inte alltid är självklart.<sup>151</sup>

Exempel 1: Det svenska bolaget A har köpt en tillgång för 100 000 kr av sitt utländska moderbolag B, och yrkar avdrag för denna kostnad. Detta bolag har i sin tur köpt varan för 50 000 kr av ett oberoende tillverkningsföretag C. Tillgången som endast tillverkas av C säljs bara till bolaget B. Om man anser att ett skäligt vinstpåslag är 40 %, d.v.s. 20 000 kr, skall bolaget A endast medges avdrag för en kostnad om 70 000 kr. A:s inkomst skall alltså uppjusteras med 30 000 kr.<sup>152</sup>

### 5.3.3 Transaktionsbaserade vinstmetoder

#### 5.3.3.1 Inledning

Begreppet transaktionsbaserade vinstmetoder är ett samlingsnamn för en grupp metoder som grundar sig på den vinst som uppstår i en specifik koncernintern transaktion. Vinstmetoderna är en amerikansk uppfinning som införlivades i den amerikanska rätten genom de nya anvisningarna till Section 482.<sup>153</sup> Metoderna har givit upphov till en livlig diskussion världen över eftersom man menade att metoderna inte står i överensstämmelse med armlängdsprincipen. Men som ett nödvändigt närmande till de amerikanska anvisningarna introducerades trots allt de transaktionsbaserade vinstmetoderna i Guidelines.<sup>154</sup>

Det finns ett flertal metoder i denna grupp, men OECD finner att endast två av metoderna är förenliga med armlängdsprincipen. Den första metoden är vinstfördelningsmetoden, även kallad ”profit split method” (PSM), vilken har företräde, och den andra metoden kallas för nettomarginalmetoden, eller ”Transactional Net Marginal Method” (TNMM).<sup>155</sup>

OECD har intagit en starkt restriktiv inställning till dessa metoder. OECD:s uppfattning är att företagen sällan, om ens någonsin, använder sig av en transaktionsbaserad vinstmetod för att fastställa ett internpris. Trots detta menar OECD att den vinst som faktiskt uppstår i en koncernintern transaktion kan vara en relevant indikation på att en transaktion har påverkats av avtalsvillkor som avviker från sådana avtalsvillkor som oberoende företag skulle ha tillämpat. I Guidelines uttrycker OECD klart att dessa metoder är

---

151 Se Pelin, Lars, Internationell skatterätt, s. 81.

152 Exemplet är hämtat från Pelin, Lars, Internationell skatterätt, s. 81.

153 Den amerikanska internprissättningsregeln.

154 Mikael Hall, Transaktionsbaserade vinstmetoder, SN 1998, s. 682.

155 Nils von Koch, OECD:s nya riktlinjer för internprissättning, SN 1996, s. 272.

tänkta som en sista utväg endast i de sällsynta fall där det inte går att tillämpa de traditionella transaktionsbaserade metoderna. Det påpekas även att de transaktionsbaserade vinstmetoderna inte får tillämpas enbart för att det inte varit möjligt att få fram tillräckligt med data för att använda de traditionella metoderna. När vinstmetoderna tillämpas skall därför samma omständigheter användas som lett till slutsatsen att de traditionella metoderna inte kunnat användas.<sup>156</sup>

I Guidelines betonas också att de transaktionsbaserade vinstmetoderna måste överensstämma med artikel 9 i OECD:s modellavtal. Innebörden av detta är bland annat att vinstnivåerna mellan närståendetransaktionen och oberoendetransaktionen måste vara jämförbara.

### 5.3.3.2 Vinstfördelningsmetoden (PSM)

Denna metod, som även kallas för ”profit split method” (PSM), grundar sig på den vinst som en koncernintern transaktion ger upphov till. Detta är den metod som OECD föredrar av vinstfördelningsmetoderna. Vid tillämpningen av denna metod försöker man eliminera den påverkan på vinsten som beror på avvikande avtalsvillkor i en närståendetransaktion. I Guidelines diskuteras för- och nackdelar med vinstfördelningsmetoden. Fördelen är att den inte kräver direkta jämförelsetransaktioner. Fördelningen av vinsten bygger på de funktioner som respektive företag bidrar med. Det kan vara fördelaktigt att finna fakta från oberoende företag vid värderingen av funktionerna.<sup>157</sup> Det påpekas att vinstfördelningsmetoden sällan leder till att någon av parterna erhåller vad som kan uppfattas som en orimligt stor del av vinsten. Metoden kan därför vara fördelaktig vid bestämmandet av armlängdspriset när t ex immateriella rättigheter är involverade.<sup>158</sup> Nackdelarna är bl.a. att metoden förutsätter tillgång till information från oberoende företag avseende värdet på de funktioner som analyserats. OECD menar att dessa värden har mindre samband med närståendetransaktionen än sådana jämförelsetransaktioner har, vilka används vid tillämpningen av de traditionella metoderna. Ju sämre samband desto mer subjektivt blir resultatet vid användningen av vinstfördelningsmetoden. Metoden förutsätter även att man har tillgång till information från de utländska närstående företagen, exempelvis för att kunna utföra en funktionsanalys. Sådan information är inte alltid lättillgänglig.

För att komma fram till ett armlängdspris skall metoden tillämpas i två steg. Man skall då först bestämma den vinst som uppkommit genom närståendetransaktionen. Med vinst avses i normalfallet rörelsevinst, men kan undan-

---

<sup>156</sup> Guidelines p.3.2.

<sup>157</sup> Wiman, Utvecklingen på..., SN 1997, s. 509.

<sup>158</sup> Guidelines p. 3.7.

tagsvis med vederbörliga justeringar även avse bruttovinsten.<sup>159</sup> Som exempel kan nämnas då man skall fastställa armlängdspriset på en transaktion mellan närstående parterna A och B som slutligen tillhandahåller en tjänst till företaget C. Om A utvecklar tjänsten för 10, säljer den till närstående parten B för 20, som till sist säljer den till oberoende C för 25, så blir den totala vinsten 15 (25-10).<sup>160</sup> Denna vinst skall därefter delas mellan A och B på samma sätt som skulle ha skett vid en oberoende transaktion. För att fördelningen skall bli rättvisande krävs en funktionsanalys.<sup>161</sup>

Därefter skall vinsten fördelas mellan koncernföretagen på en ekonomiskt riktig grund som ungefärligen motsvarar den fördelning av vinsten som skulle ha blivit resultatet om transaktionen skett enligt armlängdsprincipen.<sup>162</sup> Vinsten som skall fördelas kan antingen vara hela den vinst som transaktionen gett upphov till, eller den vinst som återstår när parterna har tilldelats vinst efter någon bestämd grund. En sådan grund kan exempelvis vara en vinst som härrör från användandet av en värdefull immateriell tillgång.<sup>163</sup>

Ifall koncernföretag skulle använda sig av profit split metoden skulle dessa sträva efter att uppnå samma vinst som oberoende företag skulle erhålla i ett joint venture förhållande.<sup>164</sup> OECD påpekar att oberoende företag normalt inte använder sig av en vinstfördelningsmetod, förutom vid joint venture förhållanden.<sup>165</sup> De villkor som etableras under sådana förhållanden måste ofta baseras på förväntade vinster och inte på verkliga vinster eftersom det ofta inte är möjligt för företagen att veta hur stora vinster de kommer att uppnå i framtiden.<sup>166</sup> Detta förhållande måste beaktas av skattemyndigheterna då de undersöker om en transaktion överensstämmer med armlängdsprincipen. Det kan därför inte bli fråga om någon eftersyn. Beaktas inte detta kan det leda till att företagen bestraffas eller belönas för omständigheter som företagen inte kunnat förutse.<sup>167</sup>

Guidelines understryker att det finns flera sätt att uppskatta fördelningen av vinster och att dessa kan baseras på både uppskattade vinster och verkliga vinster.<sup>168</sup> Däremot är Guidelines ganska tveksam till en del av vinstdelningssätten, t ex de fall där vinsten delas på ett sådant sätt att varje närstående företag erhåller samma avkastning på sysselsatt kapital.<sup>169</sup> Guidelines nämner två sätt att fördela vinsterna på, contribution analysis samt residual

---

159 Wiman,

160 Exemplet är hämtat från Bertil Wimans Utvecklingen på internprissättningsområdet, SN 1997, s. 509.

161 Bertil Wiman, Utvecklingen på internprissättningsområdet, SN 1997, s. 509.

162 Mikael Hall, Transaktionsbaserade vinstmetoder, SN 1998, s. 692.

163 Guidelines p. 3.5.

164 Mikael Hall, s. 692.

165 Wiman, utvecklingen på..., s. 509.

166 Guidelines p. 3.11 och Mikael Hall, s. 692.

167 Guidelines p. 3.12.

168 Mikael Hall, transaktionsbaserade vinstmetoder, SN 1998, s. 692.

169 Guidelines p. 3.23 samt Wiman, Utvecklingen på internprissättningsområdet, SN 1997, s. 509.

analysis. Dessa metoder är dock inte de enda möjliga och de utesluter inte varandra.<sup>170</sup>

Med ”contribution analysis” menas att den totala vinst som är hänförlig till internttransaktionen fördelas mellan företagen på grundval av de funktioner som respektive företag utför. Dessa data kompletteras med externa data som visar hur oberoende företag skulle ha fördelat vinsten i en motsvarande situation. Metoden tillämpas primärt vid global handel och det är oklart huruvida metoden överhuvudtaget röner något intresse.<sup>171</sup>

Vid en ”residual analysis” fördelas vinsten i två steg. Först erhåller varje företag en tillräcklig del av vinsten för att ge en basavkastning som typiskt sett är korrekt vid en liknande transaktion.<sup>172</sup> Det innebär att man får beräkna ett avkastningskrav på de prestationer som respektive närstående företag tillhandahåller i transaktionskedjan.<sup>173</sup> Nästa steg är att fördela den återstående vinsten, eller förlusten, baserat på hur oberoende företag skulle ha fördelat vinsten i en liknande situation. Det är värt att poängtera att detta är det enda tillfället då förlust i samband med internttransaktioner nämns.<sup>174</sup> I denna situation blir ett företags insats av immateriella tillgångar respektive företagets relativa förhandlingsstyrka speciellt betydelsefulla.<sup>175</sup>

Det påpekas i Guidelines att vinstfördelningsmetoderna endast skall användas när de traditionella metoderna inte kan tillämpas alternativt för identifiering av situationer där ytterligare undersökningar bör göras. Det påpekas även att profit split metoden framförallt har använts i ”bilateral agreement procedures” vid vilka risken för ekonomisk dubbelbeskattning är minimal.<sup>176</sup>

### 5.3.3.3 Nettomarginalmetoden (TNMM)

Nettomarginalmetoden kallas även för ”Transactional Net Marginal Method”. Metoden utgår från den nettovinstmarginal som uppstår i en närståendetransaktion i förhållande till en lämplig bas. Basen kan utgöras av bl.a. kostnader, omsättning eller tillgångar.

Till sitt funktionssätt liknar metoden återförsäljningsprismetoden och kostnadsplusmetoden. TNMM bygger på antagandet att avkastningen för företag i samma bransch och under liknande villkor är förhållandevis lika i ett långsiktigt perspektiv. Antagandet bygger i sin tur på klassisk ekonomisk teori. Problemet med denna teori är framförallt att antagandet gäller på lång sikt

---

170 Guidelines p. 3.15.

171 Mikael Hall, Transaktionsbaserade vinstmetoder, SN 1998, s. 692.

172 Mikael Hall, s. 693.

173 Wiman, Utvecklingen på..., s. 509.

174 Mikael Hall, s. 693.

175 Guidelines 3.19.

176 Guidelines 3.52.

och tar inte hänsyn till kortsiktiga perspektiv.<sup>177</sup> Teorin om perfekt konkurrens är inte heller gällande inom speciellt många branscher.<sup>178</sup>

Guidelines definierar inte uttrycket nettovinstmarginal. Det torde dock kunna tolkas som rörelseresultat efter avskrivningar. Om resultatet efter finansiella kostnader används kan detta få till följd att kapitaliseringsgraden i företaget påverkar TNMM-analysen.<sup>179</sup> Detta skulle i sin tur kunna leda till dubbelbeskattningssituationer eftersom man vid användandet av den amerikanska motsvarigheten till TNMM, CPM, använder sig av rörelseresultat efter avskrivningar.<sup>180</sup>

I Guidelines används termen ”net profit” som kan jämföras med IAS 7 och IAS 8, där termen ”net profit” innebär att det är resultatet efter finansiella poster som avses. Det är dock inte fråga om nettoresultat i enlighet med en resultaträkning, där nettoresultatet är detsamma som resultatet efter finansnetto, utan en kostnads/intäktsanalys. Av Guidelines framgår även att nettomarginalen bl.a. utgörs av rörelsevinst/försäljning vilket också överensstämmer med terminologin i de amerikanska anvisningarna. Detta innebär då att det är bruttovinsten minskad med alla övriga kostnader utom finansiella kostnader samt övriga kostnader som inte är relaterade till rörelsen, som avses.<sup>181</sup>

En fördel med metoden är att nettovinstmetoden inte i lika hög grad som priset påverkas av skillnaderna i karaktären m.m. på de jämförda transaktionerna.<sup>182</sup> Det anses även underlätta den praktiska tillämpningen, att man endast behöver analysera en part, i motsats till profit split metoden, där en analys av samtliga berörda närstående parter krävs, vilket kan vara ett problem om de befinner sig i olika länder. En så snäv analys kan dock vara en nackdel och leda till en mindre tillförlitlig bestämning av armlängdsprincipen, eftersom kunskap om de funktioner m.m. som berör den andra parten kan ge en fingervisning om rimligheten i det fastställda armlängdspriset.<sup>183</sup>

Den största svagheten med metoden är enligt Guidelines att nettovinstmarginalen kan påverkas av faktorer som inte har någon effekt på prissättningen.<sup>184</sup> Det kan därför vara svårt att ta fram tillförlitliga jämförbara armlängdsmarginaler. En annan svårighet uppstår då en skattskyldig vill använda metoden för att bestämma internpriser. Vid tidpunkten då internpriset skall sättas kan det vara svårt att få reda på oberoende nettovinstmarginaler.

---

177 Mikael Hall, s. 683.

178 Mikael Hall, s. 683 f.

179 Olsen, Larry, Boatman, Kara, Is the Transactional Net Margin Method in the OECD a Comparable Profits Method in disguise?, KPMG Transfer Pricing News November 1995, s. 3

180 Mikael Hall, Transaktionsbaserade vinstmetoder, SN 1998, s. 684.

181 Mikael Hall, a.a., s. 684.

182 Guidelines p. 3.27.

183 Wiman, Utvecklingen på..., s. 510, jfr Guidelines p. 3. 31.

184 Guidelines p. 3.29.

Om ett företag upptaxeras i en stat innebär artikel 9.2 i det aktuella dubbelbeskattningsavtalet som regel att inkomsten hos det andra företaget skall nedjusteras i motsvarande utsträckning. Här visar sig dock ett annat problem. Om det upptaxerade företaget såväl köpt varan från som försålt varan till ett närstående företag, ger TNMM inte alltid någon vägledning för att bedöma vilket av de båda priserna som varit felaktigt. Det innebär därmed att man inte vet vilket företag som bör erhålla motsvarande nedjustering av inkomsten.<sup>185</sup>

För att tillämpa TNMM korrekt, krävs att man först utför en funktionsanalys, där företagets funktioner och de risker som företaget får bära analyseras. Därefter skall jämförelsetransaktioner tas fram och analyseras. I första hand bör jämförelsetransaktionen fastställas i förhållande till en externtransaktion som företaget ifråga genomför med ett oberoende företag. Jämförelsetransaktionerna måste vara lika på ett flertal plan. Det är fler faktorer än själva produkten och funktionsfördelningen mellan parterna som kan påverka nettomarginalen. Som exempel nämns inträdesbarriärer, konkurrensställning, marknadsandelar, ledningens effektivitet, hot om substitutvaror m.m. Dessa faktorer kan i sin tur påverkas av flera andra faktorer. I vissa fall kan dock eventuella effekter av felaktigheter som uppkommit till följd av nämnda faktorer mildras genom användandet av ett armlängdsprisintervall.<sup>186</sup> Hur stort detta intervall kan vara preciseras dock inte i Guidelines.

Efter det att en lämplig jämförelsetransaktion har identifierats skall nettomarginalen bestämmas. Detta kräver flera överväganden, bl.a. måste hänsyn tas till hur immateriella rättigheter skall värderas och om huruvida vissa kostnader skall tas med i beräkningen eller ej. I Guidelines ges ingen preciserad vägledning om hur en lämplig marginal skall väljas. Det skall dock vara fråga om rörelsevinst i förhållande till en lämplig bas.<sup>187</sup> Dessutom skall endast vinster som är hänförliga till internpristransaktionen användas. Vidare bör data från flera år användas för att kunna beakta effekter av olika stadier i produktcykler samt kortsiktiga ekonomiska förutsättningar.<sup>188</sup> Tidsperioden måste bestämmas från fall till fall och kan ibland behöva sträcka sig över en hel produktcykel. I vissa fall bör förluster som inträffat under ett initialskede av verksamheten beaktas. Därefter skall den erhållna nettomarginalen jämföras med nettomarginalen i jämförelsetransaktionen för att kontrollera om prissättningen överensstämmer med armlängdsprincipen.

TNMM skall endast tillämpas när de traditionella transaktionsbaserade metoderna inte går att tillämpa. Däremot kan man tillämpa TNMM vid sidan av dessa metoder för att pröva rimligheten av resultatet vid tillämpningen av de traditionella transaktionsbaserade metoderna. TNMM är mest tillämpbar vid de fall då det p.g.a. skillnader i produkten inte går att tillämpa marknads-

---

<sup>185</sup> Guidelines p. 3.32.

<sup>186</sup> Guidelines p. 3.38.

<sup>187</sup> Mikael Hall, Transaktionsbaserade vinstmetoder, SN 1998, s. 685.

<sup>188</sup> Guidelines p.3.44.

prismetoden, eller då det finns skillnader i bruttovinstmarginalen som inte går att justera, och kostnadsplus- eller återförsäljningsmetoden därmed inte är användbar. Användandet av TNMM i en sådan situation förutsätter att dessa skillnader beaktas i nettovinstmarginalen. I Guidelines ges exempel på typsituationer då TNMM är tillämplig.<sup>189</sup>

#### Exempel 1:

Företag A säljer varor till sitt dotterbolag B. Som lämpliga jämförelseföretag har valts de oberoende företagen C, D och E. Dessa företag behandlar dock vissa kostnader (managementkostnader och andra administrativa kostnader) som en del av kostnaden för sålda varor. A behandlar dessa kostnader som övriga rörelsekostnader. Eftersom dessa kostnader inte kan identifieras kan korrekta justeringar av bruttomarginalen inte äga rum. Av denna anledning är inte kostnadsplusmetoden tillämplig. I denna situation kan därför TNMM vara ett lämpligt alternativ eftersom kostnaden för management och administration beaktas hos såväl A som C, D och E. Detta kan illustreras så här:

|                              | Företag<br>A | Företag<br>C, D och E |
|------------------------------|--------------|-----------------------|
| Intäkter                     | 200          | 200                   |
| KSV                          | 120          | 140                   |
| Bruttovinst                  | 80           | 60                    |
| Övriga rörelse-<br>kostnader | 60           | 40                    |
| Rörelsevinst <sup>190</sup>  | 20           | 20                    |

#### Exempel 2:

Företag A är återförsäljare och dotterbolag till B. Som lämpliga jämförelseföretag används företagen C, D och E, som även de är återförsäljare till B. Företagen C, D och E utför dock flera funktioner som t.ex. vissa serviceåtgärder som A inte utför. Det är inte möjligt att justera dessa skillnader och därför är det heller inte möjligt att använda återförsäljningsmetoden. I en sådan situation kan nettomarginalen som används i TNMM vara ett alterna-

<sup>189</sup> Guidelines. P. 3.46-3.48

<sup>190</sup> Rörelsevinst efter avskrivningar och före finansiella kostnader, se Mikael Hall, Transaktionsbaserade vinstmetoder, SN 1998, s. 686.

tiv vid beräkningen av ett korrekt armlängdspris, dock under förutsättning att de funktionella skillnaderna inte väsentligen påverkar nettomarginalen.

Ett tänkbart tillämpningsområde för transaktionsbaserade vinstmetoder är när det är överenskommet mellan företaget och skattemyndigheterna att så skall ske. Här avses i första hand ”advance pricing arrangements”. I de fall staterna har tillämpat transaktionsbaserade vinstmetoder har det huvudsakligen rört sig om vinstfördelningsmetoden, och då normalt i samband med ömsesidiga överenskommelser.<sup>191</sup> Enligt Guidelines förutsätter metoderna att de skattesystem i vilka de skall tillämpas har nått en viss utvecklingsnivå. Wiman menar att det sannolikt innebär att det bör ställas krav på tillförlitliga redovisningsregler o.dyl.<sup>192</sup> Guidelines uttalar även att metoderna inte får användas om skattemyndigheterna saknar den nödvändiga juridiska infrastrukturen för att säkerställa att nödvändiga försiktighetsmått vidtas. Häri inkluderas vad som i Guidelines anges som en ”effective administrative appeal mechanism”.

## 5.4 Avslutande synpunkter

Armlängdsprincipen är inte klart definierad vare sig i den svenska lagtexten eller i förarbetena. Arbetet inom OECD har mynnat ut i tre rapporter på internprissättningsområdet där man förordar fem metoder i två olika kategorier som skall tjäna som vägledning vid fastställandet av ett armlängdspris. I den första kategorin, de traditionella transaktionsbaserade metoderna, finns marknadsprismetoden, återförsäljningsprismetoden och kostnadsplusmetoden. Den andra kategorin, de transaktionsbaserade vinstmetoderna, innehåller flera metoder, men enligt OECD överensstämmer endast vinstfördelningsmetoden och nettomarginalmetoden med armlängdsprincipen.

RSV menar i sin Rapport 1990:1 om Internprissättning att OECD:s rapporter ”bör vara vägledande och normerande för den svenska behandlingen av dessa frågor”.<sup>193</sup> Även RegR ställer sig bakom en tillämpning av dessa metoder och rapporter genom sitt uttalande i RÅ 1991 ref. 107.

Ernst & Young genomför med jämna mellanrum globala undersökningar om hur multinationella företag hanterar och prioriterar internprissättningsfrågor.<sup>194</sup> Undersökningen från 2001 visar att multinationella företag föredrar att använda de transaktionsbaserade metoderna framför de transaktionsbaserade vinstmetoderna. Undersökningen visar även vilka metoder som föredras av företagen i fråga om transaktionsslaget tjänster. Transaktionsslaget är i undersökningen uppdelat i två kategorier. För den första kategorin, ad-

191 Se Wiman, Bertil, Utvecklingen på internprissättningsområdet, SN 1997, s. 511.

192 Wiman, Bertil, Utvecklingen på..., SN 1997, s. 511.

193 Se RSV Rapport 1990:1 Internprissättning, s. 61.

194 Undersökningen är bl.a. publicerad i artikeln Global undersökning av multinationella företags internprissättning, SvSkT 1/2002, s. 63-71.



ministrativa tjänster/managementtjänster föredrar 62 % av företagen kostnadsplusmetoden. 11 % föredrar marknadsprismetoden. De övriga metoderna föredras av endast 1-4 %. Fördelningen i den andra kategorin, tekniska tjänster, ser ungefär likadan ut. 55 % föredrar kostnadsplusmetoden, 18 % föredrar marknadsprismetoden, medan övriga metoder föredras av 2-4 %.<sup>195</sup> Sammantaget kan man därvid dra slutsatsen att kostnadsplusmetoden och marknadsprismetoden kanske är bäst lämpade för en beräkning av arm-längdspriset för transaktionsslaget tjänster.

---

<sup>195</sup> Se tabell s. 65 i undersökningen.

# 6 Koncerninterna tjänster

## 6.1 Inledning

Bolagen i en koncern producerar tjänster i olika omfattning och art. En del av tjänsterna är av ren kommersiell art som förekommer på den öppna marknaden. Dessa tjänster kan rikta sig till såväl ett närstående företag i koncernen som till ett oberoende företag utom koncernen. Det förekommer även att de olika bolagen i en koncern utför tjänster för varandras räkning som normalt inte förekommer på den öppna marknaden. Dessa tjänster benämns koncerninterna.<sup>196</sup>

Koncerninterna tjänster delas in i tre kategorier:

1. Aktieägartjänster; tjänster som moderbolaget utför i egenskap av aktieägare
2. Specifika tjänster för ett eller flera företag i koncernen
3. Koncerngemensamma tjänster som i olika hög grad främjar moderbolaget, koncernen som helhet eller flera enskilda bolag inom koncernen.

Att exakt bestämma vad som kan hänföras till detta transaktionsslag är knappast möjligt. Den verksamhet som t.ex. banker, försäkringsbolag, m.fl. bedriver hänförs till transaktionsslaget tjänster. Dock finns det många fall där det inte är lika enkelt att rubricera transaktionsslaget. När t.ex. en datakonsult på beställning utvecklar ett dataprogram är frågan om det är tjänst, varuprestation eller överföring av immateriell rätt. Svaret är avhängigt av under vilka förutsättningar programmet utvecklas. Det är också svårt att dra en exakt gräns mellan transaktionsslaget tjänster och andra slag av transaktioner. Tjänster ingår dessutom ofta i ett avtalskomplex vilket ytterligare försvårar gränsdragningen. Ett exempel är när en produkt försäljs förenad med ett visst serviceåtagande. En tjänst kan även vara förenad med andra tjänster. Man talar då om "ancillary services". Kostnaden för "ancillary services" kan vara inkluderad i t.ex. kostnaden för en viss teknologiöverföring. Sådana paketöverenskommelser diskuterar jag i avsnitt 5.2.3.3, varför jag inte har ett eget avsnitt här.

Utgångspunkten i ett armlängdspris är de kostnader som ligger till grund för framtagandet av en tjänst, främst lönekostnader. Att bestämma dessa kostnader kan vara mycket svårt och ibland omöjligt. En del av tjänsterna är så speciella för ett företag att det inte går att få fram en korrekt jämförelse-

---

<sup>196</sup> Se RSV:s Rapport Internprissättning 1990:1, s. 139.

transaktion. I ett sådant fall måste skillnaderna mellan närståendetransaktion och jämförelsetransaktionen justeras. Dock är det så att ju fler justeringar som krävs för att uppnå jämförbarhet, desto sämre blir jämförbarheten.<sup>197</sup> Detta kan leda till att det är lättare att komma undan med en prisavvikelse på tjänster för att därmed få till stånd en obehörig inkomstöverföring, än vad det kan vara med t.ex. transaktionsslaget varor.

## 6.2 Allmänna kommersiella tjänster

Allmänna kommersiella tjänster är sådana tjänster som rent allmänt förekommer på marknaden och som utgör en yrkesmässigt bedriven verksamhet som till icke oväsentlig del bedrivs av ett närstående tjänsteproducerande företag.<sup>198</sup> För dessa tjänster är marknadsprismetoden tillämplig. Ersättningen för tjänsterna fastställs med ledning av jämförbara transaktioner mellan oberoende näringsidkare. Transaktionerna är jämförbara då det är fråga om liknande tjänstetyper, graden av varaktighet, servicenivå, fördelningen av risker samt de rådande marknadsförhållandena vid avtalets ingående.<sup>199</sup>

## 6.3 Koncerninterna tjänster

### 6.3.1 Inledning

Koncerninterna tjänster delas, som nämnts ovan, in i tre kategorier med olika typer av tjänster. Gemensamt för dessa tjänster är att de ofta sammanhänger med koncernens egna behov av centrala kontroll-, lednings- och samordningsfunktioner. Vissa servicefunktioner som är gemensamma för koncernföretagen kan dessutom vara placerade centralt eller i vissa särskilt inrättade enheter i koncernen. Koncerninterna tjänster kan tillhandahållas av ett moderföretag, av ett därtill särskilt utsett koncernföretag (t.ex. ett group service centre) eller av ett annat koncernföretag.<sup>200</sup>

### 6.3.2 Fastställande av huruvida en tjänst har tillhandahållits

Först och främst måste man fastställa om en tjänst överhuvudtaget har tillhandahållits och samtidigt fråga sig om en oberoende part skulle vara villig att betala för tjänsten.<sup>201</sup> Om tjänsten svarar mot ett specifikt behov hos uppdragsgivaren är svaret sannolikt ja. När tjänsten riktar sig till flera företag i koncernen är svaret inte lika självklart eftersom det inte är lika tydligt att en oberoende part skulle ha varit villig att betala för tjänsten. I ett sådant

---

197 Se ovan avsnitt 5.2.3.1.

198 Se RSV:s Handledning Internationell beskattning 2003:5, s. 221.

199 Se kapitel 5.

200 Wiman, Bertil, Utvecklingen på internprissättningsområdet, SN 1997, s. 514.

201 Guidelines p.

fall kan en tjänst endast anses ha tillhandahållits om uppdragsgivaren har haft nytta av tjänsten samt hade varit villig att betala en utomstående för att få tjänsten utförd.

Det händer även att ett moderbolag producerar tjänster som redan har utförts av ett dotterbolag. Sådana tjänster kallas för ”duplicate services”, eller dubblerade tjänster. Det kan gälla ett moderbolag som sänder ut revisorer för att revidera ett dotterbolag, trots att detta redan har använt sig av sina egna revisorer. Moderbolaget har i så fall inte rätt att debitera dessa dubblerade tjänster.<sup>202</sup>

### 6.3.3 Nyttoprövning

När en tjänst riktar sig till flera av företagen i koncernen är det inte lika tydligt huruvida en oberoende part skulle vara villig att betala för tjänsten. I dessa fall föreligger, enligt Guidelines, en tjänst endast då uppdragsgivaren har haft nytta av tjänsten. Generellt sett gäller dock att ingen oberoende part skulle betala för en tjänst som företaget själv utför i sin verksamhet.

Guidelines skiljer på nytta som erhålls genom passivt och aktivt deltagande. Ett passivt deltagande kan t.ex. innebära den högre kreditvärdighet som ett koncernföretag kan uppnå enbart genom tillhörigheten av en viss koncern. Detta innebär inte att en debiterbar tjänst har tillhandahållits.

En förutsättning för avdragsrätt är att företaget har haft ett behov av eller rimligen kunnat förväntas utnyttja tjänsterna vid tidpunkten för tillhandahållandet. Även om tjänsterna har varit tillgängliga behöver de inte ha utnyttjats.

### 6.3.4 Aktieägartjänster

Begreppet aktieägartjänster behandlas i 1979 års rapport i p.154 och 176 under benämningen ”stewardship activities”. I 1984 års rapport behandlas aktieägartjänster i p. 33-43 och benämns då ”shareholders activities” och har en mer begränsad innebörd än i 1979 års rapport. I Guidelines behandlas aktieägartjänster i p.7.9 och 7.10.

Aktieägartjänster är de tjänster som ett moderbolag utför i egenskap av aktieägare. Dessa tjänster utförs oftast i moderbolagets verksamhet och i syfte att skydda och förvalta bolagets investeringar. Dessa tjänster är inte debiterbara, utan är en avdragsgill kostnad för moderbolaget.

Att definiera vilka tjänster som skall räknas hit är inte lätt. Ofta sammanfaller dessa tjänster med andra tjänsteprestationer som utförs inom moderbola-

---

<sup>202</sup> Wiman, Bertil, a.a., s. 514.

gets verksamhet. Aktieägartjänsterna skiljer sig dock från sådana åtgärder som syftar till att öka koncernens. Storleken på moderbolagens aktieägar-kostnader skiljer sig åt beroende på strukturen hos koncernen.<sup>203</sup> Men om tjänsten uteslutande utförs för moderbolagets räkning torde den kunna hän-föras till kategorin aktieägartjänster.<sup>204</sup>

De typiska kostnaderna för aktieägartjänsterna hänför sig till tre kategorier av kostnader;

Kostnader för förpliktelser som hänför sig till moderbolaget som ak-tieägare: kostnader för bolagsstämma, styrelsekostnader och kostna-der för emittering av aktier i moderbolaget<sup>205</sup>

Kostnader för moderbolagets internrevision av dotterbolagen och årsredovisning inklusive sammanställning av koncernbokslut<sup>206</sup>

Kostnader för finansiering av koncernens egen expansion i form av aktier och andelar i andra bolag.<sup>207</sup>

Kostnader som typiskt sett hör till denna kategori är sådana som direkt har med moderbolagets verksamhet att skaffa, såsom aktieägarmöten mm. Des-sa kostnader är avdragsgilla hos moderbolaget och torde i regel inte kunna debiteras ut till dotterbolagen. Avdragsrätt torde i regel inte föreligga för dotterbolagen. Emellertid har man i ovan angivna praxis i första hand prövat huruvida moderbolaget har haft avdragsrätt eller ej. Frågan om dotterbola-gens avdragsrätt är i och för sig inte uttryckligen prövad.<sup>208</sup> Kostnaderna får finansieras genom utdelning från dotterbolagen.<sup>209</sup>

I RÅ80 1:38 hade en producentkooperativ förening belastat rörelsen med kostnader på 8512 kr för anordnande av distriktsmöten avseende annonser, lokalhyra samt kaffe och kaka. Föreningens nettointäkter uppgick till 2 265 123 kr. Taxeringsintendenten menade att dessa kostnader inte var hänförliga till sådana kostnader som är avdragsgilla. Föreningen menade att medlemskapet faktiskt var en nödvändig förutsättning för medlemmarnas näringsverksamhet. Syftet med distriktsmötena var att utse ombud till före-ningsstämman och att detta var ett sätt för medlemmarna att tillvarata sina intressen. RegR menade därför att kostnaden för förtäring var att anse som avdragsgilla representationskostnader och att kostnaderna för hyran för lo-

---

203 Se RSV:s Handledning Internationell beskattning 2003, s. 223.

204 Se Arvidsson, sid. 391

205 Se Paulin, Inger, Svenska moderbolags skyldighet att debitera ut koncerngemensama kostnader på utländska dotterbolag, SvSkT 9/98, sid. 860.

206 Se Paulin, Inger, Svenska moderbolags skyldighet att debitera ut koncerngemensama kostnader på utländska dotterbolag, SvSkT 9/98, sid. 860.

207 Se RSV:s Handledning Internationell beskattning 2003, s. 224.

208 Se RSV:s rapport 1990:1, Internprissättning, sid.142.

209 Se RSV:s Handledning Internationell beskattning 2003, s. 224.

kalen samt annonseringen är att anse som rörelsekostnader. Korrigeringsregeln var inte tillämplig.

I RÅ82 1:8 yrkade ett aktiebolag avdrag för annonskostnader för kallelse till bolagsstämma. Taxeringsnämnden vägrade avdraget. RegR menade att aktieägarnas rätt att besluta i bolagets angelägenheter utövas vid bolagsstämman. Enligt bolagsordningen skulle kallelse ske genom kungörelse i Post- och Inrikes Tidningar samt i en Stockholmstidning. Dessa kostnader kunde bolaget alltså inte undandra sig och skall därför anses utgöra avdragsgilla kostnader. Korrigeringsregeln var inte tillämplig.

### **6.3.5 Specifika tjänster för ett eller flera företag i företagsgruppen**

Till denna andra kategori hänförs bl.a. lönekostnader för utsänd personal från moderbolag till dotterbolag. I vissa fall är dock lönekostnaden för den utsända personalen att se som en kostnad för moderbolaget i dess egenskap av aktieägare.<sup>210</sup> Gränsdragningen mellan kategorierna 1 och 2 är alltså svår att dra.

De flesta rättsfall som berört frågan har gällt moderbolagets rätt till avdrag för personalkostnader. Dock framkommer av rättsfallen att om personalen även utfört arbete åt moderbolaget så är kostnaden avdragsgill för moderbolaget.

I RÅ 1986 not. 250 yrkade AB Astra avdrag för personalkostnader för chefspersoner i utländska dotterbolag. Kostnaderna avsåg löner, pensionskostnader, bidrag till skolkostnader samt lån till nyanställda chefspersoner. Cheferna fullgjorde sin tjänst hos de utländska dotterbolagen och hade anställningsavtal med både dem och moderbolaget. Astra menade att cheferna inte enbart tillvaratog och främjade moderbolagets intressen, de utförde även vissa tjänster för både moderbolagets och koncernens räkning. Bl.a. innebar tjänsterna att cheferna deltog i konferenser och liknande som företrädare för moderbolaget. De hade även hämtat information om och bedömt den politiska utveckling och risker, strategier samt etablerings- och integrationsmöjligheter. Kammarrätten, vars dom inte ändrades av RegR, menade att arten, betydelsen av och innehållet i tjänsterna var av sådan art att de bör anses vara avdragsgilla för moderbolaget. Korrigeringsregeln var därmed inte tillämplig.

I RÅ 1986 not. 251 yrkade PLM Sellbergs AB avdrag för löne- och flyttningskostnader för tjänstemän som hade tjänstgjort hos ett spanskt dotterbolag. Bolaget menade att det spanska dotterbolagets ekonomiska situation var så otillfredsställande att moderbolaget behövde en bättre insyn. Löne- och flyttningskostnaderna avsåg personer som bolaget hade anställt för detta

---

<sup>210</sup> RSV Rapport 1990:1, Internprissättning, s. 142.

syfte med placering i dotterbolaget. RegR menade att kostnaderna skulle anses som avdragsgilla som omkostnader i moderbolaget. Det konstaterades även att någon inkomstöverföring till dotterbolaget i den mening som korri-geringsregeln anger inte hade skett och regeln var därmed inte tillämplig.

Ovanstående rättsfall är visserligen endast notisfall och deras generella räckvidd är osäker. Dock konstateras i rättsfallen att avdragsrätten skall re-lateras till den nytta som arbetet har inneburit för det svenska moderbolaget. I dessa rättsfall var det fråga om utsänd svensk personal som hade tidsbegränsade anställningar hos dotterbolagen. Anställningsförhållanden som sträcker sig över längre tidsperioder kan tala för att arbetet bedrivs främst för dotterbolagens räkning och kostnaderna är därmed inte avdragsgilla i moderbolaget.<sup>211</sup> I dessa rättsfall har RegR inte gjort någon bedömning av huruvida kostnaderna skulle fördelas mellan moder- och dotterbolagen efter den nytta företagen har haft av tjänsterna, så att t.ex. endast en viss del av kostnaden var avdragsgill hos moderbolaget. I RÅ 1991 ref. 107 konstaterade RegR att ”avdrag medges endast till den del kostnaden ifråga kan betraktas som driftskostnad för det svenska företaget, vilket innebär att det måste vara klarlagt att den koncerngemensamma nyttighet som kostnaderna avser verkligen också kommit företaget tillgodo i motsvarande mån”.<sup>212</sup>

Det är inte helt klart om ett svenskt dotterbolag skulle medges avdrag i en motsvarande situation, men förmodligen skulle domstolarna medge detta om dotterbolaget hade debiterats dessa kostnader av moderbolaget.<sup>213</sup>

Sammanfattningsvis kan man konstatera att till personalkostnader hänförs löner, pensionskostnader, bidrag till skolkostnader, lån till nyanställda chefspersoner samt flyttkostnader. Sannolikt torde boendekostnader för att täcka dubbel bosättning och kostnad för hemresor för utsänd personal också kunna hänföras till personalkostnader.

Som nämnts tidigare i arbetet är en första förutsättning för avdragsrätt är att den nedlagda kostnaden har ett påvisbart samband mellan det svenska och det utländska bolagets affärsaktiviteter.<sup>214</sup>

### 6.3.5.1 Direkt debitering

När man har fastställt att en koncernintern tjänst har tillhandahållits skall man bestämma huruvida tjänsten har tillhandahållits på armlängdsvillkor.<sup>215</sup> I Guidelines redovisas två sätt att debitera ersättningen för utförda tjänster,

---

211 Se RSV Handledning, Internationell Beskattning 2003, s. 225.

212 Se RÅ 1991 ref. 107, s. 352, avsnitt 5.1.

213 Se RSV Rapport 1990:1, Internprissättning, s. 142.

214 Se ovan kapitel 2.4.3.

215 Guidelines p. 7.19.

direkt och indirekt debitering. Direkt debitering innebär att varje identifierad tjänst faktureras för sig, t.ex. per arbetad timme.

Direkt debitering är den gängse då tjänsten utförs externt och även den metod som förordas av RSV, åtminstone ifråga om debitering beträffande tjänstekategori 2.<sup>216</sup> Debiteringen av tjänster i kategori 2 bör ske med ett armlängdspris baserat på marknadspris- eller kostnadsplusmetoden.<sup>217</sup> Vid såväl direkt som vid indirekt debitering är utgångspunkten för prissättningen enligt kostnadsplusmetoden att de totala kostnaderna, d.v.s. både direkta som indirekta kostnader skall beaktas.<sup>218</sup> Därutöver tillkommer i allmänhet ett vinstpåslag.

Frågan om vinstpåslag på tjänsteprestationer mellan närstående företag har prövats i RÅ 1984 1:83. Mellan det svenska dotterbolaget Upjohn AB och dess belgiska systerbolag Upjohn S A hade ett avtal träffats vilket innebar att det svenska bolaget skulle upparbeta den svenska marknaden för det belgiska bolagets räkning. Arbetet i det svenska bolaget bestod i att marknadsföra det belgiska bolagets produkter. För dessa tjänster skulle bolaget erhålla en årlig serviceersättning. Ersättningen skulle motsvara bolagets samtliga kostnader för fullgörandet av avtalet utan vinstpåslag. Bolaget menade att de garantier som de fått av det belgiska företaget om fullständig kostnadstäckning mer eller mindre skulle utesluta vinstberäkning för bolaget. Dessutom var förhållandena i läkemedelsbranschen så speciella att det är svårt att uppskatta ett rimligt vinstpåslag. RegR kom fram till att det var uppenbart att det svenska bolagets tjänster var av väsentlig betydelse för det belgiska bolaget. Att ett företag inte visar vinst av sin verksamhet behöver inte innebära att bolaget har erhållit för låg ersättning för sina produkter, utan kan sammanhålla med storleken av löner, konkurrensförhållanden eller andra utmärkande drag inom branschen. Det kunde inte styrkas att det svenska bolaget hade erhållit för låg ersättning.

### 6.3.6 Koncerngemensamma tjänster

De koncerngemensamma tjänsterna är hänförliga till kategori 3 och avser tjänster som i princip kommer hela koncernen tillgodo, eller i varje fall de flesta av koncernens företag. De kostnader som hör hit är forskning och utveckling, service, rådgivning, administrativ och juridisk hjälp, m.m. som är tillgänglig för koncernens företag.<sup>219</sup> Dessa kostnader kan debiteras ut både direkt och indirekt. Enligt OECD är även här en direkt debiteringsmetod att föredra. I 1984 års rapport anges dock två situationer då den direkta debiteringsmetoden är omöjlig att använda.

---

216 Se RSV:s Rapport Internprissättning 1990:1, s. 75.

217 Se RSV Handledning Internationell Beskattning 2003, s. 224.

218 Se RSV:s Rapport, Internprissättning, 1990:1, s. 75.

219 Se RSV Rapport 1990:1, Internprissättning, s. 143.



Den första situationen är då det är svårt att precisera tjänsteutnyttjandet.<sup>220</sup>  
Den andra situationen är då direkt debitering medför orimlig administration eller då fördelningen av nyttan endast är möjlig att göra uppskattningsvis.<sup>221</sup>

### 6.3.6.1 Indirekt debitering

#### 6.3.6.1.1 Allmänt

Vid indirekt debitering av koncerngemensamma tjänster får man fördela kostnaderna på de parter som haft nytta av tjänsterna enligt två olika metoder. Den första metoden är en kostnadsfördelningsmetod. Den innebär en fördelning och proportionering av kostnaderna på vart och ett av företagen utefter den nytta de haft av tjänsterna. Den andra metoden är nyckeltalsmetoden. Denna innebär att ersättning erhålls genom bidrag från de berörda närstående företagen, vilken relateras till företagets affärsverksamhet, t.ex. en procentuell andel av bruttoomsättningen i företagen.

Oftast kan kostnadsplusmetoden användas för att fastställa armlängdspriset. I så fall kommer också vid tillämpning av indirekt debitering armlängdspriset att inkludera ett vinstelement. Vinstpåslag bör dock endast ske om det skulle vara troligt att så skulle ske mellan oberoende parter. Det behöver inte alltid föreligga ett vinstelement i ett avtal mellan oberoende parter.<sup>222</sup>

Kammarrätten i Göteborg har, i dom 1998-06-09, mål nr 3763-1995, funnit att ett svenskt moderbolag i en större internationell koncern varit skyldig att debitera ut koncerngemensamma kostnader i enlighet med den fördelningsnyckel som bolaget använt sig av och som överensstämmer med OECD:s krav. Det svenska moderbolaget hade stabsfunktioner för bl.a. juridik, ekonomi, finans, information och personal. Bolagets policy var att utdebitera en skälig andel av kostnaderna för koncerngemensamma tjänster på dotterbolagen. Dock hade, av olika skäl, dotterbolagen i Indien, Argentina, Brasilien och Grekland inte burit sin del av kostnaderna. Kammarrätten kom fram till att dessa bolag hade godkänt fördelningsmetoden och även kunnat erhålla nytta av tjänsterna. Såväl möjligheten att erhålla tjänsterna som ett faktiskt utnyttjande av dessa har inneburit att dotterbolagen åtnjutit en förmån. Eftersom det inte har visats i målet att dotterbolagen inte har velat ha tillgång till tjänsterna, inte har utnyttjat tjänsterna, inte velat betala för förmånen eller inte accepterat utdebiterat belopp avseende denna kom Kammarrätten fram till att moderbolaget är skyldigt att utdebitera kostnaden för tjänsterna på dessa dotterbolag.

---

<sup>220</sup> Se Wiman, a.a., s. 515.

<sup>221</sup> Se RSV:s Rapport, Internprissättning 1990:1, s. 75.

<sup>222</sup> Wiman, Bertil, Utvecklingen på..., s.515, samt RSV:s Rapport, 1990:1, s.75. Se även RÅ 1984 1:83.

### 6.3.6.1.2 Nyckeltalsmetoden

Fördelningen bör ske med beaktande av den nytta som koncernföretagen har haft av tjänsten. Fördelningen skall baseras på en fördelningsnyckel som är anpassad till mottagens faktiska eller förväntade nytta av tjänsterna. Den vanligast förekommande fördelningsnyckeln bland företagen utgår från omsättningen. Andra vanliga nycklar utgår från investerat kapital och/eller lönesumma. För att fördelningsnyckeln skall kunna spegla den nytta som mottagaren haft på ett godtagbart sätt, måste den anpassas till koncernens uppbyggnad i det enskilda fallet. Man kan dock inte förlita sig till enbart en nyckel, utan olika nycklar skall användas i kombination med varandra eller också kan beräkningarna göras utifrån olika alternativa nycklar.<sup>223</sup>

Om vissa företag i koncernen är rena försäljningsföretag medan andra företag är både försäljnings- och tillverkningsföretag är det inte så lämpligt att använda enbart omsättningen som fördelningsnyckel, eftersom det försäljande företaget då torde få bära en alltför stor börda av de gemensamma kostnaderna. Om de utförda tjänsterna avser t.ex. juridik och försäkringar torde en kombination av omsättning och investerat kapital vara en rimlig nyckel. Om de utförda tjänsterna avser allmänna redovisnings- och personaladministrativa tjänster kan en kombination av omsättning och lönesumma vara en rimlig nyckel.<sup>224</sup>

Om företaget redan har en etablerad metod för kostnadsfördelning bör granskningen i första hand gå ut på att verifiera denna. Om det dock kan påvisas att denna inte speglar tjänsternas verkliga fördelning eller att företaget inte uppfyller de särskilda krav som ställs, skall metoden inte användas utan en ny metod bör etableras.

### 6.3.6.1.3 Kostnadsfördelningsmetoden

Det är vanligt att närstående företag ingår avtal om att dela på kostnader och risker för att producera tjänster eller utveckla immateriella tillgångar, s.k. arrangemang för kostnadsfördelning. Dessa arrangemang innebär att schablonmetoder används. Dessa metoder har godtagits i svensk rättspraxis.

I en orefererad del av domen RÅ 1984 1:16 yrkade det svenska bolaget Edet AB avdrag för schablonmässigt beräknade divisionskostnader med 1 % av omsättningen som hade debiterats av det holländska moderbolaget. Edet AB menade att debiteringarna svarade mot värdet av de tjänster som det holländska moderbolaget hade utfört. Tjänsterna bestod enligt bolaget av bl.a. teknisk service, försäkringsservice och hjälp med produkt- och processutveckling. RegR menade att det inte blivit visat i målet att ”de kostnader som bolaget har bokfört som divisionskostnader åtminstone till någon del icke

---

<sup>223</sup> Se RSV:s Rapport, 1990:1, s.76.

<sup>224</sup> Se RSV:s Rapport 1990:1, s.76.

förekommit i verkligheten och heller inte att de, om de förekommit, icke utgjort omkostnad i den av bolaget drivna rörelsen”.<sup>225</sup>

### 6.3.6.2 Formkrav

Vid användning av indirekt debitering bör särskilda formkrav ställas på företaget. RSV har i sin handledning vid internprissättning ställt upp ett antal kriterier som bör följas av företagen.<sup>226</sup>

Metoden bör således vara fastställd i klart formulerade, bindande och i förväg ingångna avtal som skall följas konsekvent under flera år. Kostnaderna för den ifrågasatt verksamheten skall bestämmas på basis av allmänt vedertagna redovisningsprinciper. Både de direkta och de indirekta kostnaderna måste kunna urskiljas lätt.

Företaget måste tillhandahålla ett godtagbart underlag för att en tjänst har utförts, en kostnad har uppstått och en verklig förmån erhållits. Detta innebär bl.a. att det kan ifrågasättas om inte följande bör kunna uppvisas:

Fördelningsavtalen

Räkenskaper och handlingar som visar kostnaderna, tjänsteflödet samt nyttan som tjänsterna medfört

Beskrivning av koncernen och dess funktioner samt redogörelse för de kriterier som bestämt kostnadsfördelningen.

## 6.4 Avslutande synpunkter

Inom en företagsgrupp förekommer en mängd olika tjänstetransaktioner, precis som mellan oberoende företag. Innan man gör en bedömning av tjänstens omfattning och art måste det fastställas huruvida en tjänst verkligen har tillhandahållits samt om en oberoende näringsidkare skulle ha varit villig att betala för tjänsten. Det måste även utredas vilken nytta företaget har haft av tjänsten. När det gäller transaktionsslaget tjänster kan dessa i många fall vara så specialiserade att det inte går att hitta en korrekt jämförelsetransaktion. Skillnaderna i denna måste då justeras, vilket kan innebära att jämförbarheten försämras. Detta kan leda till en möjlighet för ett företag att allokera inkomster till ett dotterföretag beläget i t.ex. ett lågskatteland.

En del av tjänsterna är av ren kommersiell art som är allmänt förekommande på marknaden. Dessa är direkt debiterbara och armlängdspriset fastställs enligt marknadsprismetoden.

---

<sup>225</sup> Denna del av målet refereras i RSV:s Handledning Internationell Beskattning 2003, s. 228.

<sup>226</sup> Se a.a., s. 76f.

Därutöver förekommer det inom företagsgruppen även tjänster som är av koncernintern art. Dessa tjänster delas in i 3 kategorier. Den första kategorin är aktieägartjänster och innebär de tjänster som ett moderbolag utför i egenkap av aktieägare. Kostnader för dessa tjänster får moderbolaget själv stå för och kan inte debiteras ut på dotterbolagen.

Till kategori 2 hänförs kostnader för främst utsänd personal från ett moderbolag till ett dotterbolag. Dessa kostnader fastställs med hjälp av marknadsprismetoden eller med kostnadsplussmetoden och skall debiteras ut på dotterbolagen genom en direkt debiteringsmetod.

Kategori 3 omfattar sådana tjänster som är till gagn för moderbolaget, koncernen som helhet eller flera enskilda företag i koncernen. Det är främst fråga om forskning och utveckling, service, rådgivning, administrativ och juridisk hjälp. Dessa tjänster skall företrädesvis debiteras direkt, men om detta är omöjligt eller orimligt kan istället en indirekt metod användas för debitering. Vid indirekt debitering förekommer två metoder för att fördela kostnaderna på de deltagande företagen. Den ena metoden är kostnadsfördelningsmetoden vilken utgår från en schablonmässig uppskattning av kostnaderna. Fördelningen utgår från den del av nyttan som ett företag har haft av tjänsten. Den andra metoden är nyckeltalsmetoden där ersättningen för tjänsterna relateras till t.ex. bruttoomsättningen i företaget.

Det förekommer även att tjänsterna är inkluderade i en paketöverenskommelse. Den mest precisa uppskattningen av marknadsvärdet uppnås enligt OECD då armlängdsprincipen tillämpas på varje transaktion för sig.

Dessa kostnader är avdragsgilla för moderbolaget i de fall de kan ses som en driftskostnad i bolaget. För att en kostnad skall anses utgöra en driftskostnad måste kostnaden avse åtgärder som skall öka eller främja det givande företags intäkter. Det skall dessutom finnas ett klart samband mellan de affärsverksamheter som de berörda företagen bedriver.

# DEL III

# 7 EU och internprissättningsproblematiken

## 7.1 Inledning

Även inom EU pågår arbetet med internprissättningsfrågor. Anledningen är att reglerna om internprissättning ser olika ut i de olika medlemsländerna, vilket kan innebära både handelshinder och diskriminering av företagen. För att motverka dessa problem har medlemsländerna ingått en konvention om skiljedom i internprissättningstvister.<sup>227</sup> Kommissionen utfärdade i oktober 2001 ett Working Paper där de viktigaste skattehindren belystes och ett arbetsprogram för att undanröja hindren presenterades. I november 2003 presenterade Kommissionen en rapport som innehöll en översikt av rådande aktiviteter på området samt ett flertal förslag till lösningar. Kommissionen har dessutom tillsatt en arbetsgrupp, EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF) som skall utreda och söka lösa en del av internprissättningsproblemen på den inre marknaden.

Jag kommer att gå igenom konventionen i avsnitt 7.2 och arbetet i Kommissionen i avsnitt 7.3. De båda rapporterna behandlas var för sig i avsnitt 7.3.2 och 7.3.3. I avsnitt 7.4 redogör jag för arbetet i JTPF.

## 7.2 Konvention om skiljedom i internprissättningstvister

Konventionen bygger på ett direktivförslag från kommissionen som lades fram redan 1976.<sup>228</sup> Direktivet antogs dock inte av medlemsländerna. Det dröjde fram till 1990 innan medlemsländerna kunde enas i frågan. De dåvarande medlemsländerna antog då en multilateral konvention om skiljedom i internprissättningstvister.<sup>229</sup> Anledningen till att medlemsländerna antog en konvention istället för ett direktiv var förmodligen att de därigenom ansåg sig ge upp ett mindre mått av sin nationella skattesuveränitet.<sup>230</sup> En konvention är ju inte en del av den egentliga EG-rätten utan omfattas av de folkrättsliga reglerna om traktat. Den har därmed i princip samma ställning som t.ex. ett dubbelbeskattningsavtal. Det innebär att EGD saknar domsrätt när det gäller upprätthållande och tolkning av konventionens regler.

---

227 Konvention 90/436/EEG.

228 COM (76) 611 final.

229 Konvention 90/436/EEG.

230 Se Ståhl – Österman, EG-skatterätt, s. 260.

Konventionen bygger på art. 220 i fördraget och har till syfte att undanröja dubbelbeskattning inom gemenskapen.<sup>231</sup> Den består av 22 artiklar och tillhandahåller en modell för tvistelösning. Dock innehåller konventionen få materiella regler för hur själva prissättningsfrågan skall avgöras.

Konventionen trädde ikraft den 1 januari 1995 och hade ursprungligen en löptid fram till och med utgången av 1999. Den 25 juli 1999 antogs dock ett nytt protokoll med vissa ändringar i konventionen. Konventionen skall ratificeras av staterna, art. 1.7.<sup>232</sup> Sverige anslöt sig till konventionen 1995 och ratificerade denna genom lag 1999:1211. Lagen trädde dock aldrig ikraft eftersom konventionen enligt sin ordalydelse löpte ut den 31 december 1999.<sup>233</sup> Lagen ändrades därvid genom lag 2003:760 med den innebörd som protokollet om ändring i konventionen har.

Enligt artikel 4 skall armlängdsprincipen gälla vid tillämpning av konventionen. Dock anges inte hur marknadspriset skall fastställas, men de metoder som anges i OECD:s Guidelines ger en god ledning, varför dessa är tillämpliga.<sup>234</sup> I artikel 5 föreskrivs vidare att om en stat avser att justera ett företags inkomst i enlighet med art. 4 skall detta företag underrättas i god tid, så att företaget kan underrätta företaget i den andra staten så att detta företag kan underrätta den staten. Om båda företagen samt båda staterna godtar justeringen skall konventionen inte tillämpas. Om det företag vars inkomst justerats inte godtar justeringen skall företaget lägga fram sin sak för behörig myndighet i den stat där företaget är beläget inom tre år. Om denna behöriga myndighet finner saken grundad, men inte själv kan nå en tillfredsställande lösning, skall myndigheten försöka lösa saken genom ömsesidig överenskommelse med den andra berörda staten. Dock finns ingen skyldighet att inleda ett förfarande om ömsesidig överenskommelse, art. 8. Om myndigheterna i de båda staterna inte lyckas nå en överenskommelse skall en rådgivande kommitté inrättas som skall yttra sig i frågan, art. 7.1. Den rådgivande kommittén skall inom sex månader avge sitt yttrande i saken, art. 11.1. Därefter skall de berörda myndigheterna enhälligt fatta ett beslut som dock inte behöver stämma överens med kommitténs förslag. Om de inte kan uppnå enhällighet i saken är de däremot skyldiga att följa kommitténs beslut, art. 12.1.

Under tiden 1995-1999 har totalt 166 fall av dubbelbeskattningstvister uppkommit. Av dessa var 96 fall fortfarande i första fasen, d.v.s. förhandlingar har inletts. I 64 fall har de berörda myndigheterna kommit överens och saken är avgjord. Tre fall har gått vidare och en rådgivande kommitté har tillsatts.<sup>235</sup>

---

231 Se Ingressen till konventionen.

232 Genom att bli medlem i Europeiska unionen förbinder sig staterna även att ansluta sig till konventionen, se ingressen till konventionen om bl.a. Sveriges anslutning till skiljemannakonventionen, 96/C 26/01.

233 Se prop. 2002/03:127, s. 75.

234 Se Commission staff workingPaper, COM (2001) 582 final, s. 256f.

235 Se COM (2001)582 final, s. 272.

## 7.3 Kommissionens arbete

### 7.3.1 Inledning

I Lissabon i mars 2000 fattade Rådet ett strategiskt beslut som innebär att Europeiska Unionen skall bli den mest konkurrenskraftiga och dynamiska kunskapsbaserade ekonomin i världen kapabel till en hållbar tillväxt av fler och bättre arbeten.<sup>236</sup> Företagsbeskattningen spelar en nyckelroll i arbetet mot detta mål och i arbetet med att upprätta en nödvändig och stabil ekonomisk grundstomme. Mot utgångspunkt av detta har därför Kommissionen satt igång arbetet mot en inre marknad utan skattehinder.

Den 23 oktober 2001 utfärdade EU-kommissionen ett WorkingPaper ”Towards an Internal Market without tax obstacles – A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax-base for their EU-wide activities” COM (2001) 582 final. Syftet med detta var att identifiera de problem som finns gällande internprissättningsfrågor samt utreda de hinder som finns. Den antogs av Rådet den 11 mars 2002 och därefter tillsatte Kommissionen EU Joint Transfer Pricing Forum, JTPF, bestående av en expert från varje medlemsstat samt tio experter från näringslivet. JTPF:s uppgift är att undersöka de praktiska problem som internprissättningsreglerna innebär samt även de problem som är relaterade till implementeringen av skiljedomskonventionen.<sup>237</sup> JTPF skall försöka identifiera möjliga icke-legislativa förbättringar av de praktiska problem som finns. Ledstjärnan i arbetet skall vara att undanröja dubbelbeskattning, att reducera de kostnader som bolagen har för att tillgodose myndigheternas olika krav samt att uppnå en mer uniform tillämpning av internprissättningsregler. Fokus skall därför ligga på dokumentationskraven.

Den 24 november 2003 presenterade Kommissionen, Parlamentet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén en kommuniké.<sup>238</sup> Avsikten med kommunikén är att belysa resultaten från det arbete som pågår för att uppnå Lissabon-strategin och att även överväga olika möjligheter till implementeringar på olika sätt i framtiden för att nå fram.

Rapporten är en översikt av det arbete som pågår med att undanröja hinder som medlemsstaternas olika skattesystem kan utgöra för gränsöverskridande transaktioner.

Jag kommer att gå igenom Kommissionens WorkingPaper i avsnitt 7.3.2. Detta arbete är dock mycket omfattande och av utrymmesskäl går jag endast igenom de mest väsentliga delarna. JTPF:s arbete redovisas i avsnitt 7.3.3.

---

236 Se the Presidency Conclusions from the Lisbon European Council, 23 and 24 March 2000, p. 5.

237 Se JTPF:s dokument; Doc.: JTPF/003/2002/EN, s.1.

238 Se COM (2003) 726 final.



### 7.3.2 Bolagsskatt på en inre marknad

Kommissionens WorkingPaper är en analys av bolagsskatterna i de olika medlemsländerna och de hinder som de olika reglerna inom EU kan innebära. Rapporten är en uppföljning av Ruding-rapporten från 1990. Kommissionen presenterar även en tvåvägsstrategi för att undandöra skattehinder på den inre marknaden. Här kommer endast de delar av analysen som berör internprissättning att beröras.

Företagsbeskattningen kan utgöra hinder för transaktioner över gränserna och detta gäller i synnerhet vid internprissättningstransaktioner, s.k. skattehinder. De största och huvudsakliga hindren utgörs av de kostnader som multinationella företagsgrupper måste bära dels för att hålla reda på de olika regler som gäller i de olika länderna och dels de kostnader som uppkommer då företagen måste tillgodose de olika krav som de berörda myndigheterna ställer, t.ex. olika dokumentationskrav. Dessa kostnader benämner jag här som administrativa kostnader.<sup>239</sup> Ett annat hinder utgörs av den dubbelbeskattning som företagsgrupperna kan bli föremål för.<sup>240</sup>

Det slås i rapporten fast att internprissättning som baseras på armlängdsprincipen utgör ett sunt och koherent koncept när det skall fastställas en korrekt fördelning av inkomsterna mellan stater. För detta ändamål utgör OECD:s Guidelines ett utmärkt verktyg.<sup>241</sup> Generellt sett tillämpar EU:s medlemsstater OECD:s Guidelines, men dessa täcker dock inte alla detaljer och lämnar därför utrymme för tolkning.<sup>242</sup> Så är fallet med dokumentationskraven. De olika dokumentationskrav som gäller i de olika medlemsstaterna ger upphov till höga administrativa kostnader för ett multinationellt företag som är beläget på den Europeiska marknaden. Även framtagandet av jämförelsetransaktioner innebär stora kostnader för företagen och kan ibland även vara svåra eller t.o.m. omöjliga att ta fram.<sup>243</sup> Dessa problem slår speciellt hårt mot små och medelstora företagsgrupper som inte har vare sig ekonomiska eller kunskapsmässiga resurser att tackla dessa problem. Problemen kan även ha effekter på lokaliseringen av gränsöverskridande transaktioner.<sup>244</sup>

Enligt rapporten finns två sätt att tackla de skattehinder som företagen blir föremål för. Det ena sättet är att genom riktade åtgärder undanröja direkta skattehinder. Bl.a. behövs en genomsyn av moderdotterbolagsdirektivet och

---

239 Den engelska ordalydelsen för begreppet är "compliance costs". Betydelsen av ordalydelsen är "kostnader för att tillmötesgå myndigheternas krav". Av rationaliseringsskäl väljer jag en kortare, men egentligen inkorrekt, ordalydelse; "administrativa kostnader".

240 Se COM (2001) 582 final, s. 344.

241 Se COM (2001) 582 final, s. 257.

242 Se COM (2001) 582 final, s. 346.

243 Se COM (2001) 582 final, s. 349.

244 Se COM (2001) 582 final, s. 260.

bolagsdirektivet. Även lagstiftning rörande internprissättningsfrågor behöver harmoniseras. De administrativa kostnaderna måste minska för företagen varför en enhetlig lagstiftning och syn på dokumentationskraven måste anläggas. Men det krävs även en mer omfattande lösning på de underliggande orsakerna till skattehindren. Det mest effektiva sättet att nå en sådan lösning är, enligt Kommissionen att helt enkelt skapa en skattebas som är gemensam för hela unionen. I en tidigare rapport har Kommissionen klart markerat att strävandena på skatteområdet inte syftar till enhetliga inkomstskattesatser.<sup>245</sup>

En del av frågorna, t.ex. dokumentationen av prissättningen och vidareutvecklingen av skiljemannakonventionen överläts till JTPF att diskutera och lösa.

### **7.3.3 Kommissionens rapport november 2003**

De skattehinder som Kommissionen påvisade i sitt WorkingPaper från oktober 2001 har fortfarande hög prioritet. Dessa hinder blir dessutom mer utmärkande i framtiden eftersom gränsöverskridande transaktioner ökar alltmer inom unionen. Detta kommer att förstärkas ytterligare i samband med utvidgningen. Multinationella företagsgrupper kan då komma i kontakt med 25 olika skattesystem. Detta orsakar en hel del skatteproblem och höga administrativa kostnader för företagen.

Kommissionen har nyligen påbörjat en undersökning bland 2000 företag i EU för att undersöka deras administrativa kostnader och se vilka effekter dessa har på företagens beslut. Kommissionen är av uppfattningen att en gemensam skattebas i EU är den bästa långsiktiga lösningen på skatteproblemen. Denna uppfattning möts dock av stor skepsis bland medlemsstaterna. Kommissionen medger därför att det behövs andra förfinade metoder för att komma åt problemen.

I enlighet med det arbetsprogram som fastställdes i WorkingPaper från oktober 2001 presenterar Kommissionen i sin kommuniké ett antal lösningar för de kommande åren. Bl.a. kommer Kommissionen att utfärda en rapport i slutet av 2003 som skall visa de effekter som ECJ:s domar i skattefrågor kan få i de olika medlemsländerna. Dessa domar kan ibland leda till asymmetriska effekter, eftersom domarna penetrerar regler som gäller för en specifik medlemsstat. När andra stater försöker tolka domarna och anpassa sin lagstiftning därefter blir resultatet olika och skattesystemen riskerar att bli än mer splittrade. Rapporten skall ligga som grund för en diskussion, som enligt Kommissionens förhoppningar, leder till en utveckling av riktlinjer för en ökad jurisdiktion för ECJ. Det finns även planer på att sammanställa en juridisk analys av ECJ:s regler för att utröna utrymmet för tolkningen av dubbelbeskattningsavtal. En översikt av medlemsstaternas dubbelbeskattningsavtal skall presenteras och det finns planer på att utveckla ett EU-

---

<sup>245</sup> Se COM(2001)260 final, Skattepolitiken i Europeiska unionen – Prioriteringar för de kommande åren.

modellavtal. Vidare har Kommissionen lagt ett förslag till en revidering av moderdotterbolagsdirektivet.

Av störst intresse för uppsatsen är de förslag som gäller arbetet för en gemensam EU-skattebas. Kommissionen menar att redovisningsregler är en av grundstenarna i en gemensam skattebas. Kommissionen har för avsikt att tillsätta en expertgrupp för att diskutera detaljer kring redovisningsfrågor. Kommissionen föreslår även att utreda möjligheterna till en konsoliderad skattebas, som skulle innebära en fördelning av skattebasen mellan medlemsstaterna. Det tredje förslaget är resultatet av det utredningsarbete som Kommissionen har utfört under tiden från presentationen av sitt Working-Paper. Tillsammans med skatteexperter från hela unionen har ett flertal förslag till lösningar på skattehindren utarbetats. Kommissionen har därvid kommit fram till att ett av förslagen har stort stöd av näringslivets representanter och ett allt mer ökande stöd hos politikerna. Kommissionen har därför för avsikt att påbörja arbetet med att införa förslaget. Förslaget bygger på det arbete som S-O Lodin och Malcolm Gammie tillsammans har utarbetat om Home State Taxation (HST). Innebörden av förslaget är att de nationella skattereglerna i moderbolagets hemviststat skall tillämpas på samtliga koncernbolag inom de EU-stater som har anslutit sig till systemet. De i en viss koncern ingående bolagen med hemvist i någon ansluten stat skall tillsammans med dessas fasta driftställen inom samma region behandlas som en enhet vid beräkandet av den samlade skattebasen. Därmed uppnås full kvittning mellan över- och underskott för verksamheter i olika länder till den del motsvarande nationella regler i koncernens hemland så medger för bolag med hemvist i det landet. M.a.o. blir en enda uppsättning skatteregler bestämmande för samtliga koncernbolag i berörda länder.<sup>246</sup> Tanken är att HST skall tillämpas på små och medelstora multinationella koncerner eftersom de skulle tjäna mest på de fördelar som det skulle innebära med förenklade och reducerade administrativa kostnader. Kommissionen har för avsikt att under 2004 få igång diskussioner och att utarbeta ett pilotschema för införandet av dessa regler.

## 7.4 Arbetet i EU Joint Transfer Pricing Forum

JTPF har hittills hållit sex möten. Det första mötet hölls den 3 oktober 2002. FORUMET beslutade att anta ett arbetsprogram för de närmaste två åren. Diskussionen ledde fram till de frågor som medlemsländerna ansåg ha högst prioritet. Den viktigaste frågan visade sig vara att nå praktiska lösningar för en mer uniform implementering av skiljemannakonventionen i medlemsländerna. FORUMET beslutade att föra upp dessa frågor på dagordningen. En annan viktig fråga var dokumentationskraven på internpriser och även denna fråga beslutades föras upp på dagordningen.<sup>247</sup>

---

<sup>246</sup> Se Westberg, Björn, Hemlandsbeskattning för europeiska koncerner, SN 2001, s. 554.

<sup>247</sup> Se Doc:JTPF/004/2002/EN.

Vid mötet den 4 december 2002 lade JTPF fram ett utkast till arbetsprogram. Implementeringsfrågorna kring skiljemannakonventionen var så viktiga att de borde lösas innan frågorna kring dokumentationskraven på internpriser. Det fastslogs därför genom konsensus att frågan om dokumentationskraven skulle diskuteras vidare vid möten i september och december 2003 samt våren 2004. Beslut skall därefter fattas i september 2004.<sup>248</sup>

Till mötet den 11 september 2003 hade JTPF gett International Bureau of Fiscal Documentation i uppdrag att sammanställa en överblick av dokumentationskraven i de olika medlemsländerna.<sup>249</sup> Därutöver hade FORUMET sammanställt ett diskussionsunderlag.<sup>250</sup> Frågorna togs dock inte upp på mötet p.g.a. tidsbrist<sup>251</sup>

I det diskussionsunderlag som lades fram på mötet den 11 december 2003 ges förslag till tre olika koncept som skall leda till minskad rättsosäkerhet för företagen, minskade kostnader för att uppfylla olika myndigheters krav på dokumentation samt minska risken för dubbelbeskattning. Medlemsländerna uppmanas att nå konsensus ifråga om denna inriktning.

De tre föreslagna koncepten är:

Code of best practice; en beskrivning av olika aspekter av lagstiftning, administrativa regler och tillämpning av dokumentationskraven som medlemsländerna uppmanas att följa.

Standardiserade dokumentationsregler; utformningen av decentraliserade men standardiserade dokumentationsregler. M.a.o. varje företag sammanställer sin egen dokumentation men alla enligt samma regler.

”Masterfile”-koncept; ett enkelt dokumentationspaket på en global eller regional basis som ställs samman av moderföretaget i en EU-gemensam standardiserad form.

Nästa möte kommer att hållas någon gång under våren 2004. Beslut skall därefter fattas i september samma år. Med tanke på att ett diskussionstillfälle uteblev p.g.a. tidsbrist är frågan om beslutsdatumet kan hållas fast vid.

## 7.5 Avslutande synpunkter

Arbetet med skattefrågor inom EU har pågått under ganska lång tid. Redan 1976 kom ett direktivförslag om ett skiljemannaförfarande i internprissätt-

---

248 Se Doc:JTPF/006/2002/EN/REV.

249 Se Doc: JTPF/009/BACK/REV1/2003.

250 Se Doc: JTPF/014/BACK/2003/EN.

251 Se Doc: JTPF/018/2003/EN.

ningsfrågor. Dock dröjde det till 1990 innan medlemsländerna kunde enas och resultatet blev skiljemannakonventionen. Syftet med konventionen är att undanröja dubbelbeskattning inom gemenskapen genom att tillhandahålla en modell för tvistelösningar. I första hand skall staterna försöka lösa saken genom ömsesidiga överenskommelser. Det finns ingen skyldighet för staterna nå en överenskommelse, men då det inte kan ske skall en rådgivande kommitté inrättas för att avge yttrande i saken. Detta yttrande skall följas om staterna inte kan nå en ömsesidig överenskommelse.

Diskussionen om medlemsstaternas olika skattesystem har accelererat under de senaste åren. Bildandet av en gemensam marknad har underlättat för företag att etablera sig i andra medlemsländer. Detta har lett till en markant ökning av gränsöverskridande transaktioner. Ökningen beräknas bli ännu större då unionen utökas med fler medlemsstater. Effekten av ökningen är att de hinder som de olika skattesystemen kan utgöra för etableringsfriheten har blivit mer synliga. Ett av de största problemen på området gäller den dokumentation som företagen är tvungna att förete för myndigheterna skiljer sig åt mellan medlemsstaterna. Detta innebär ofta stora onödiga administrativa kostnader för företagen, och även leder till kostsamma dubbelbeskattningar av företagens inkomster, vilket kan vara mycket svårt för små och medelstora koncerner att bära. För att undanröja dessa problem har Kommissionen satt igång ett massivt arbete.

Kommissionens eget arbete har mynnat ut i rapporter där skattehindren utreds och belyses. I sin rapport från november 2003 har kommissionen kommit med ett antal förslag till lösningar på ovannämnda problem. Bl.a. kommer bolagsdirektivet och moderdotterbolagsdirektivet att ses över för en revidering. Redovisningsreglerna skall ses över och harmoniserings- och utvecklingsarbetet sätts igång. Det mest intressanta och revolutionerande förslaget gäller dock de diskussioner som skall leda till en implementering av regler för HST av små och medelstora koncerner i Europa. Vid en HST kommer de problem som internprissättningen kan innebära att i princip elimineras.

Kommissionen tillsatte även JTPF som har för avsikt att dels förbättra skiljemannakonventionen, dels att komma fram till en lösning ifråga om internprissättning. Diskussionerna pågår för fullt och beslut är tänkt att fattas i september 2004. JTPF har presenterat tre förslag; Code of best practice, som är en beskrivning av olika aspekter av lagstiftning, administrativa regler och tillämpning av dokumentationskraven som medlemsländerna uppmanas att följa. Vidare föreslås standardiserade dokumentationsregler samt ett ”master-file”-koncept som är ett dokumentationspaket som företagen sammanställer och som sedan godtas av myndigheterna i hela unionen.

## 8 Sammanfattande analys

Den första svenska korrigeringsregeln trädde ikraft redan 1928. Lagen har alltså existerat i 76 år. Frågan jag ställt mig var hur utvecklingen sett ut under dessa år. Lagstiftningsmässigt kan det konstateras att en del har hänt, men mycket återstår. En annan underliggande fråga är om utvecklingen har inneburit att den svenska lagstiftningen på området är anpassad efter internationella normer.

Utgångspunkten för en inkomstkorrigering är att inkomster som intjänats i Sverige också skall beskattas här i riket. Avdrag för kostnader får ske då de har samband med kostnadernas förvärvande eller bibehållande. Till detta skall även en försiktighetsprincip läggas.

Korrigeringsregeln har ändrats två gånger under årens lopp. Den första ändringen, 1965, innebar att den svenska regeln anpassades till motsvarande regel i OECD:s modellavtal. Den andra ändringen innebar en sänkning av beviskravet rörande ekonomisk intressegemenskap för det allmänna. Regeln riktar sig mot avvikande avtalsvillkor som stipulerats mellan två närstående-företag, varav det ena företaget skall vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i Sverige medan mottagaren inte skall vara skattskyldig här i riket. Dessa avtalsvillkor skall innebära en prisavvikelse som leder till en inkomstminskning för det svenska företaget. Prisavvikelsen skall skilja sig från ett armlängdspris. Innebörden av ett armlängdspris samt hur ett sådant skall fastställas anges inte närmare i förarbetena och inte heller i rättspraxis före 1991. I RÅ 1991 ref. 107 slår dock RegR fast att de riktlinjer för fastställande av ett armlängdspris som OECD anger i sina rapporter kan ge en god vägledning. Härefter tillämpas OECD:s metoder i svensk rätt. Vid denna bedömning skall en företagsekonomisk ansats anläggas varför en avvikelse kan medges om det finns affärsmässiga skäl för detta. Skälen skall dock endast beaktas om det finns ett nära affärsmässigt samband mellan de berörda företagen. Åtgärderna skall dessutom avse en ökning av det svenska företags avsättning. Ett svenskt företag kan även medges rätt till att lämna ekonomiskt stöd åt ett nyetablerat utländskt dotterbolag, i enlighet med den ekonomiska enhetens princip. Vid bedömningen av en internpristransaktion måste en helhetsbedömning göras. Det innebär att man inte kan se enbart till det slutna beskattningsåret utan bedömningen måste ses i ett längre perspektiv.

Till grund för bedömningen av prissättningen ligger i första hand avtalet mellan de närstående parterna. Det är detta dokument som korrigeringsregeln riktar sig mot och det är även detta dokument som domstolarna utgår från i sin tolkning. Men vid granskningen från skattemyndighetens sida utgår man från den civilrättsliga lagstiftningen i BL och ÅRL. Även domstolarna använder sig av dessa uppgifter som underliggande data till avtalet. Denna lagstiftning ställer omfattande krav på redovisningen av transaktioner mellan närståendeföretag. Det finns dock inget krav på att nationella och

internationella transaktioner skall redovisas var för sig. Redovisningen täcker inte heller hela det spektra av faktorer som krävs enligt OECD:s riktlinjer för att kunna bedöma riktigheten av ett armlängdspris. Sverige har för avsikt att lagstifta om ett dokumentationsförfarande som överensstämmer med OECD:s riktlinjer. Dessa dokumentationskrav har implementerats, eller kommer inom en snar framtid att implementeras, av många andra stater. För Sveriges del kommer detta att innebära att den svenska internprislagstiftningen håller en internationell standard. Att tillhandahålla ett krav på dokumentation som i stort är detsamma i de flesta stater innebär för företagets del att rättssäkerheten och förutsägbarheten ökar eller åtminstone upprätthålls. De stora multinationella företagsgrupperna är redan vana vid detta dokumentationsförfarande, varför ett högre dokumentationskrav i den svenska rätten inte kan ses som en betungande bevisbörda för dem. Problemet med de riktlinjer för dokumentation som OECD anger är att de lämnar utrymme för en del tolkning. Detta innebär att även då de flesta staters dokumentationskrav baseras på OECD:s riktlinjer kan de skilja sig åt. Detta innebär att ett företag ändå inte kan använda samma dokumentation i alla stater där det är verksammt.

Eftersom det är fråga om gränsöverskridande transaktioner kan det ibland uppstå konflikter om beskattningsrätten mellan de olika länderna. Det leder till att ett företags inkomst kan komma att beskattas i två eller flera länder. I avsikt att undanröja dessa dubbelbeskattningssituationer har OECD utarbetat ett dubbelbeskattningsavtal, det s.k. modellavtalet. Sverige hör till de länder som har träffat flest avtal med andra länder. Syftet med lagändringen 1965 var att anpassa den svenska regelns ordalydelse med den som fanns i modellavtalens korrigeringsregel. Dessa regler överensstämmer i stort, men vissa avvikelser finns. I en del fall är modellavtalets lydelse vidare än den svenska regelns lydelse. Den svenska regeln riktar sig mot avtalsförhållande, vilket utesluter transaktioner mellan ett företag och dess filial. Modellavtalet är vidare och riktar sig mot handelsförbindelser eller finansiella förbindelser mellan företagen vilket innefattar även överföringar mellan ett företag och dess filial. Kretsen av rättssubjekt är däremot snävare i modellavtalet än i den svenska regeln. Den svenska regeln är tillämplig på överföringar till utländska fysiska och juridiska personer. Modellavtalet är dock endast tillämpligt på överföringar till utländska företag. Detta innebär att en dubbelbeskattningssituation uppstår som inte kan lösas vare sig genom justering av inkomsten eller genom kompenserande rättelse. Ett företag som fått sin inkomst uppjusterad i en stat kan få möjlighet till en kompenserande rättelse om art. 9.2 är infogad i dubbelbeskattningsavtalet. Problemet är dock att en stat inte är skyldig att medge sådan rättelse. En orsak till att stat A inte är villig att medge rättelse kan vara att staten ifråga inte godtar den dokumentation som stat B grundat sitt taxeringsbeslut på.

Alla transaktioner skall baseras på ett armlängdspris. Både den svenska lagstiftningen och modellavtalets korrigeringsregel utgår från armlängdsprincipen. I OECD:s riktlinjer anges ett antal metoder som skall vara till ledning vid fastställandet av ett armlängdspris. Dessa är sedan 1991 tillämpliga i svensk rätt. Av dessa metoder är främst två metoder bäst lämpade vid be-

stämmandet av ett internpris på tjänster. Enligt en undersökning som Ernst & Young har genomfört använder mer än hälften av de tillfrågade företagen kostnadsplusmetoden. Som god tvåa kommer därefter marknadsprismetoden. Marknadsprismetoden vållar i stort sett inga problem. Det gäller att hitta en jämförbar oberoende transaktion. Då detta inte går är kostnadsplusmetoden bäst. Metoden utgår från en kostnadsbas till vilken ett vinstpåslag skall läggas. Det finns dock två problem med denna metod. För det första kan det vara svårt att bestämma kostnadsbasen. Både direkta och indirekta kostnader skall beaktas. Dock gäller olika kostnadsbestämmelser i olika länder varför en jämförbar transaktion kan skilja sig åt på denna punkt. Dessa skillnader skall därför justeras. Att ta fram en jämförbar kostnadsbas kan bli både dyrbar och tidskrävande och ställer höga krav på kompetensen hos både myndigheter och företag. När kostnadsbasen väl är fastställd skall ett vinstpåslag läggas till. Även detta kan vara svårt att fastställa. Enbart utgångspunkten att det skall läggas ett vinstpåslag kan vålla problem. Metoden utgår från en garanti om vinst, vilket ju inte alltid är fallet. I svensk rätt har RegR dock konstaterat att enbart det faktum att ett företag inte redovisar någon vinst inte nödvändigtvis behöver innebära att ett felaktigt pris har åsatts transaktionen. Man måste ta hänsyn till andra faktorer, såsom affärs-mässiga skäl.

Inom en företagsgrupp förekommer en mängd olika tjänstetransaktioner. Vid en bedömning av dessa transaktioner skall först fastställas huruvida en tjänst har tillhandahållits samt om en oberoende näringsidkare skulle ha varit villig att betala för tjänsten. En utgångspunkt är att en näringsidkare inte skulle vara villig att betala för en tjänst som hon själv kan utföra. Man måste även utreda vilken nytta mottagaren har haft av tjänsten. Det finns tre typer av koncerninterna tjänster. Till den första kategorin hör aktieägartjänster som oftast utförs av moderbolaget. Dessa tjänster är inte debiterbara. Den andra kategorin är specifika tjänster och innebär främst kostnader för utsänd personal från ett moderföretag till ett dotterföretag. Kostnaderna fastställs med hjälp av marknadsprismetoden eller kostnadsplusmetoden. De kostnader som ingår i kostnadsbasen är lönekostnader. Syftet med tjänsterna är oftast att tillvarata och främja moderbolagets intressen. Tjänsterna är därför oftast vanligt förekommande på den öppna marknaden varför det inte borde vålla några problem med att fastställa marknadsmässiga löner. Dessa tjänster skall debiteras direkt. Till den tredje kategorin tjänster hänförs koncerngemensamma tjänster. Dessa tjänster är till gagn för moderbolaget, koncernen som helhet eller flera företag i koncernen. Dessa tjänster är främst forskning och utveckling, service, rådgivning samt administrativ och juridisk hjälp. Det är främst dessa tjänster som kan vålla problem vid fastställandet av ett armlängdspris. Ofta är tjänsterna så specialiserade att de inte existerar på marknaden. Detta gör att det inte går att finna en direkt jämförbar lönetransaktion. De skillnader som finns i den jämförbara transaktionen måste därför justeras. Dock är det så att ju fler justeringar som krävs desto sämre blir jämförbarheten. Detta innebär att det ges utrymme för en oriktig prissättning, både medveten och omedveten. Koncerngemensamma tjänster är ofta svåra att direktdebitera. Därför kan en indirekt debitering godtas. En indirekt debitering kan ske enligt två metoder. Den ena metoden är en scha-



blonmässig kostnadsfördelning och den andra är en nyckeltalsmetod som relateras till t.ex. bruttoomsättningen i företaget.

Inom EU pågår arbetet med att ta fram möjliga lösningar på de skattehinder som kan uppkomma vid gränsöverskridande transaktioner. Kommissionen har tillsatt en arbetsgrupp, JTPF, som skall utreda de problem som är relaterade till internprissättningsfrågor. Det mest prioriterade området är att förbättra och verka för en mer uniform implementering av skiljemannakonventionen. Konventionen trädde ikraft 1 januari, 1995 och skall fungera som ett instrument för tvistelösning ifråga om kompensande rättelse. Konventionen är i funktion och en del tvister har nått sin lösning med hjälp av detta instrument. Ett arbetsprogram har utarbetats som innebär att dokumentationskraven skall diskuteras för att kunna beslutas om i september 2004. Kommissionen kom i sin rapport från 2001 fram till att de flesta EU-länder har anpassat sin lagstiftning om dokumentation av internpriser efter de riktlinjer som OECD anger. Problemet är dock att riktlinjerna är allmänt hållna vilket ger utrymme för olika tolkningar. Lagstiftningen på området skiljer sig därför åt. Detta innebär att företagen måste prestera onödigt mycket för att tillgodose de olika myndigheternas krav. Det ställer höga krav på kompetensen hos företaget och leder till höga kostnader, vilket i sin tur kan ha effekt på de beslut som företagen fattar. JTPF har lagt fram tre förslag som bl.a. innebär framtagandet av standardiserade dokumentationsregler samt införandet av en Code of best practice. Kommissionen arbetar vidare på sin rapport och har lagt förslag till lösningar. Bl.a. skall dubbelbeskattningsavtalen ses över, moderdotterbolagsdirektivet och bolagsdirektivet skall ses över och revideras. Arbetet strävar mot att harmonisera skattebasen inom EU, eftersom det enligt Kommissionen är det bästa sättet att undanröja skattehinder. Mot bakgrund av detta har Kommissionen kommit fram till att ett införande av Homestate Taxation för små och medelstora företag vore ett stort steg på vägen. Vid HST kommer en koncern att beskatta alla sina inkomster från företag belägna i anslutna länder i moderbolagets hemvistland. Detta är möjligt då skattebasen i dessa länder skall vara den samma. Dock har Kommissionen klart markerat att strävandena på skatteområdet inte syftar till enhetliga inkomstskattesatser. Problemet med detta kan bli en slags Homestate Shopping.

Jag kan nu konstatera att den svenska lagstiftningen på internprissättningsområdet i stort håller internationell standard. Detta då vi har implementerat de riktlinjer som OECD har angett. Bristen finns i de dokumentationsregler som gäller och som inte uppfyller de kriterier som ställs i riktlinjerna. Detta kommer med all sannolikhet att förändras i det närmsta, då det förslag som RSV har lämnat i ämnet helt bygger på riktlinjernas dokumentationskrav. Dock återstår mycket arbete med internprissättningsområdet. Det största problemet är, som min uppsats visar, att redovisningsreglerna och dokumentationskraven skiljer sig åt mellan olika länder. Det är en global fråga och måste därför lösas på den nivån. Men det är svårt att få alla länder att enas om en lösning. Det blir istället många kompromisser. Dock har EU uppmärksammat problemen och har utrett en del av grundproblemen och fler

utredningar kommer. För min egen del tror jag att det är lättare att nå konsensus i flera av dessa frågor inom EU än globalt. Här finns dessutom ett lagstadgat krav på en gemensam marknad utan handelshinder. Detta borgar för att lösningar kommer att nås.

# Bilaga A

## 14:19 IL

Om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor har avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, skall resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits.

Detta gäller dock bara om

1. den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte skall beskattas för detta i Sverige enligt bestämmelserna i denna lag eller på grund av ett skatteavtal,
2. det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, och
3. det inte av omständigheterna framgår att villkoren har kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.

2 st. I 25 kap. 8 § finns bestämmelser om att det belopp som resultatet skall ökas med i vissa fall skall behandlas som en kapitalvinst.

## 14:20 IL

Ekonomisk intressegemenskap som avses i 19 § anses föreligga om

- en näringsidkare, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital, eller
- samma personer, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital.

# Bilaga B

## Art. 9 i OECD:s modellavtal

1. i fall då
  - a) ett företag i en avtalsslutande stat direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i detta företags kapital, eller
  - b) samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av såväl ett företag i en avtalsslutande stat som ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i båda dessa företags kapital,

iakttas följande.

Om mellan företagen i fråga om handelsförbindelser eller finansiella förbindelser avtalas eller föreskrivs villkor, som avviker från dem som skulle ha avtalats mellan oberoende företag, får all inkomst som utan sådana villkor skulle ha tillkommit det ena företaget men som på grund av villkoren i fråga inte tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i överensstämmelse därmed.

2. I fall då en avtalsslutande stat i inkomsten för företaget i denna stat inräknar – och i överensstämmelse därmed beskattar – inkomst, för vilken ett företag i annan avtalsslutande stat beskattas i denna andra stat, samt den sålunda inräknade inkomsten är sådan som skulle ha tillkommit företaget i den förstnämnda staten om de villkor som avtalats mellan företagen hade varit sådana som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, skall denna andra stat genomföra vederbörlig justering av det skattebelopp som påförts inkomsten där, om denna andra stat anser justeringen vara berättigad såväl i princip som i fråga om beloppet. Vid sådan justering iakttas övriga bestämmelser i detta avtal och de behöriga myndigheterna i de berörda avtalsslutande staterna överlägger vid behov med varandra.

# Litteraturförteckning

## **Offentliga källor**

### **Svensk rätt**

Bokföringsnämndens rekommendation R3

BRÅ PM 1980:3

Prop. 1965:126

Prop. 1982/83:73

Prop. 1999/2000:2

Prop. 2003/04:10

Redovisningsrådets rekommendation nr 23

RSV Handledning Internationell beskattning 2003

RSV Rapport 1990:1

RSV Rapport 2002:2

RSV Rapport 2003:5

RSV Skrivelse 031110 Dnr 6224-03/150

SOU 1926:18

SOU 1962:59

SOU 1964:24

SOU 1964:29

SOU 2002:47

### **Utländsk rätt**

#### **EG-rätt:**

COM (76) 611 final

COM (2001) 582 final

COM (2001) 260 final

COM (2003) 726 final

Doc: JTPF/003/2002/EN

Doc: JTPF/004/2002/EN

Doc: JTPF/006/2002/EN/REV

Doc: JTPF/009/BACK/REV1/2003

Doc: JTPF/014/BACK/2003/EN

Doc: JTPF/018/2003/EN

Konvention 90/436/EEG

The Presidency Conclusions from the Lisbon European Council, 23 and 24 March 2000

#### **OECD:**

OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, 1977

Transfer Pricing and Multinational Enterprises, 1979 års rapport

Transfer Pricing and Multinational Enterprises. Three Taxation Issues: Del tre: The allocation of central management and services costs, 1984 års rapport

Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 1995 års rapport

#### **Litteratur**

- |                    |   |
|--------------------|---|
| Adlercreutz, A.    | Avtalsrätt I, 10 uppl., Lund 1995   |
| Aldén, Stefan      | Om regelkonkurrens inom<br>Inkomstskatterätten, Ak avh, Göteborg 1998   |
| Arvidsson, Richard | Dolda vinstöverföringar – en skatterättslig<br>studie av internprissättningen i<br>multinationella koncerner, Ak avh,<br>Stockholm 1990 |
| Estberg, Stefan    | Skatteplanering för en multinationell svensk<br>koncern, SvSkT 4/99, s. 234-241   |

|                             |   |
|-----------------------------|---|
| Hall, Mikael                | Transaktionsbaserade vinstmetoder, SN 1998, s. 682-696  |
| Hall, Mikael, Person, Olov  | Global undersökning av multinationella företags internprissättning, SvSkT 1/2002, s. 63-71  |
| von Koch, Nils              | OECD:s nya riktlinjer för internprissättning, SN 1996, s. 264-271   |
| Leidhammar, Börje           | Något om korrigeringsregelns tillämpning i rättspraxis, SvSkT 9/2001, s. 839-851  |
| Lindencrona, Gustaf         | Skatter och kapitalflykt. Beskattningens inverkan på det finansiella kapitalet och dess ägares rörlighet över Sveriges gränser mot bakgrund av den pågående ekonomiska integrationen i Västeuropa. Ak avh, Stockholm 1972 |
| Lindencrona, Gustaf         | Förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtal och intern skatterätt, SvSkT 9/92, s. 125-133   |
| Olsen, Larry, Boatman, Kara | Is the Transactional Net Margin Method in the OECD a Comparable Profits Method in Disguise? KPMG Transfer Pricing News, November 1995   |
| Paulin, Inger               | Svenska moderbolags skyldighet att debitera ut koncerngemensamma kostnader på utländska dotterbolag, SvSkT 9/98, s. 859-864   |
| Pelin, Lars                 | Internationell skatterätt – ur ett svenskt perspektiv, 2 uppl., Lund  |
| PricewaterhouseCoopers      | International Transfer Pricing 2001   |
| Ståhl – Österman            | EG-skatterätt, Stockholm 2000   |
| Westberg, Björn             | Hemlandsbeskattning för europeiska koncerner, SN 2001, s. 554-567   |
| Wiman, Bertil               | Beskattning av företagsgrupper, Stockholm 2002  |
| Wiman, Bertil               | Utvecklingen på internprissättningsområdet, SN 1997, s. 500-523   |

# Rättsfallsförteckning

KRNG 1998-06-09, mål nr 3763-1995

RR 1992-06-26

RÅ1967 Fi 1659

RÅ 1970 Fi 923

RÅ 1979 1:40

RÅ80 1:38

RÅ 1980 1:59 (LM Ericsson)

RÅ82 1:8

RÅ 1984 1:16 (Edet)

RÅ 1984 1:83 (Upjohn AB)

RÅ 1986 not. 250 (AB Astra)

RÅ 1986 not. 251 (PLM Sellbergs AB)

RÅ 1991 ref. 107 (Shell-målet)

RÅ 1994 ref. 85 (EKA Nobel AB)